

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE PROPRIEDADE NO BRASIL:  
DESCRIÇÃO E MENSURAÇÃO**

FELIPE DE AZEVEDO  
Matrícula nº 111344890

ORIENTADORA: Prof. Beatriz Azeredo

ABRIL 2016

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

**TRIBUTAÇÃO SOBRE PROPRIEDADE NO BRASIL:  
DESCRIÇÃO E MENSURAÇÃO**

---

FELIPE DE AZEVEDO  
Matrícula nº 111344890

ORIENTADORA: Prof. Beatriz Azeredo

ABRIL 2016



## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família, em especial aos meus pais, pela oportunidade e incentivo na minha formação. Agradeço também aos meus irmãos Thiago, Rodrigo, Patricia e Diego pelo apoio.

Agradeço à minha noiva, Tamara Bagattini, por estar sempre ao meu lado, me incentivando em todos os momentos.

Aos meus amigos do Instituto de Economia da UFRJ, em especial ao Guilherme Pescaroli e Jordão Fernandes de Andrade, que contribuíram diariamente para que essa formação se tornasse realidade.

Agradeço à Universidade Federal do Rio de Janeiro pela oportunidade e a todos os professores que me proporcionaram essa oportunidade imensurável de adquirir os conhecimentos obtidos durante esses anos.

À minha orientadora, Beatriz Azeredo, e ao meu coorientado, José Roberto Rodrigues Afonso, pelo apoio e incentivo no amadurecimento dos meus conhecimentos e conceitos que me levaram a execução desta monografia. Agradeço também ao Kleber Pacheco de Castro pelas sugestões e dúvidas sanadas ao longo desse trabalho

E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação.

## RESUMO

Apesar da elevada carga tributária (33,32 % do PIB, em 2014), a incidência sobre os tributos patrimoniais tem um peso muito pequeno dentro da arrecadação tributária no Brasil. Em 2014, a tributação patrimonial foi de apenas 3,8% sobre o total da arrecadado. Em relação ao PIB, a tributação patrimonial nem sequer alcança a 1,5%. Diversas dificuldades, como pressão política, impopularidade e elevados custos administrativos, configuram-se como empecilhos para uma política de elevação no nível de tributação patrimonial. Este trabalho propõe-se a descrever e mensurar os tributos sobre propriedade na atualidade do sistema tributário nacional, comparando-os com os demais tributos, além de relatar brevemente a evolução da estrutura tributária desde a Constituição de 1891 até a atualidade.

**Palavras-chave:** Finanças Públicas; Arrecadação Tributária; Propriedade; Sistema Tributário.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da Carga Tributária Brasileira (1947 – 2015) – Em % do PIB.....	11
Gráfico 2 – Carga Tributária: 1910-1940 (Em % do PIB).....	17
Gráfico 3 – Carga Tributária e Composição dos Tributos: 1930-1946 (Em % do PIB).....	21
Gráfico 4 – Carga Tributária e Composição dos Tributos: 1963-1988 (Em % do PIB).....	26
Gráfico 5 – Carga Tributária: 1989-2014 (Em % do PIB).....	32
Gráfico 6 – Evolução da Arrecadação sobre o ITR: 2000-2014.....	57
Gráfico 7 – Evolução da Arrecadação sobre o IPTU: 2000-2014.....	58
Gráfico 8 – Evolução da Arrecadação sobre o ITBI: 2000-2014.....	58
Gráfico 9 – Evolução da Arrecadação sobre o ITCMD: 2000-2014.....	59
Gráfico 10 – Evolução da Arrecadação sobre o IPVA: 2000-2014.....	59
Gráfico 11 – Proporção dos Impostos sobre Propriedade sobre sua respectiva base de incidência.....	60
Gráfico 12 – Evolução da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade (Em Reais).....	61
Gráfico 13 – Evolução da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade (Em % do PIB).....	61
Gráfico 14 – Evolução da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade (Em % do Total)....	62
Gráfico 15 – Variação Real da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade e da Arrecadação Total.....	62
Gráfico 16 – Evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência (Em Reais).....	67
Gráfico 17 – Evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência (Em % do PIB).....	68
Gráfico 18 – Evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência (Em % do Total)...	69

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição da Carga Tributária brasileira por base de incidência – 2014.....	12
Tabela 2 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1891.....	15
Tabela 3 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1934.....	19
Tabela 4 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1937.....	20
Tabela 5 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1946.....	22
Tabela 6 – Carga Tributária, Composição dos Tributos e Composição por Nível de Governo – 1946-1963.....	23
Tabela 7 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1988.....	29
Tabela 8 – Alíquota para cálculo do ITR.....	40
Tabela 9 – Alíquota para cálculo do IPTU nas Capitais.....	45
Tabela 10 – Alíquota para cálculo do ITCMD.....	49
Tabela 11 – Alíquota para cálculo do ITBI nas Capitais.....	52
Tabela 12 – Alíquota para cálculo do IPVA.....	55
Tabela 13 – Evolução da Arrecadação Tributária por Governo (Em Reais).....	63
Tabela 14 – Evolução da Arrecadação Tributária por Governo (Em % do PIB).....	64
Tabela 15 – Evolução da Arrecadação Tributária por Governo (Em % do Total).....	65
Tabela 16 – ITR vs o Total Arrecadado pela União (Em % do Total arrecadado pela União).....	66
Tabela 17 – ITCMD/IPVA vs o Total Arrecadado pelos Estados (Em % do Total arrecadado pelos Estados).....	66
Tabela 18 – IPTU/ITBI vs o Total Arrecadado pelos Municípios (Em % do Total arrecadado pelos Municípios).....	67

## **SÍMBOLOS, ABREVIATURAS, SIGLAS E CONVENÇÕES**

**BGU** – Balanço Geral da União

**CEF** – Caixa Econômica Federal

**CGITR** – Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

**COFINS** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

**CPMF** – Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeira

**CSLL** – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

**CTN** – Código Tributário Nacional

**DGFN** – Direção-Geral da Fazenda Nacional

**DRU** – Desvinculação da Receita da União

**EC** – Emenda Constitucional

**ESAF** – Escola de Administração Fazendária

**FGTS** – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

**FSE** – Fundo Social de Emergência

**FMI** – Fundo Monetário Internacional

**FPM** – Fundo de Participação dos Municípios

**FPE** – Fundo de Participação dos Estados

**FSE** – Fundo Social de Emergência



**FUNDEB** – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Básico e de Valorização do Magistério

**FUNDEFi** – Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério

**GUT** – Grau de utilização

**ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

**IGP** – Imposto sobre Grandes Fortunas

**INCRA** – Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

**IOF** - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros

**IPI** – Imposto sobre Produtos Industrializados

**IPCA** – Índice de Preço ao Consumidor Amplo

**IPMF** – Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF)

**IPTU** – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

**IPVA** – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

**IR** – Imposto de Renda

**IRPF** – Imposto de Renda de Pessoa Física

**IRPJ** – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

**ITBI** – Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos"

**ITCMD** – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

**ITR** – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

**LDO** – Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)

**LRF** – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)

**LOA** – Lei Orçamentária Anual (LOA)

**MP** – Medida Provisória

**ONU** – Organização das Nações Unidas

**PAC** – Programa de Aceleração do Crescimento

**PAEG** – Programa de Ação Econômica Governamental

**PASEB** – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

**PCB** – Partido Comunista do Brasil

**PIB** – Produto Interno Bruto

**PIS** - Programa de Integração Social

**PSB** – Partido Social Democrático

**PTB** – Partido Trabalhista Brasileiro

**RFB** – Receita Federal do Brasil

**SRF** – Secretaria da Receita Federal

**STN** – Secretaria do Tesouro Nacional

**TN** – Tesouro Nacional

**TRU** – Taxa Rodoviária Única

**UDN** - União Democrática Nacional

**VTNt** – Valor da Terra Nua Tributável

## ÍNDICE

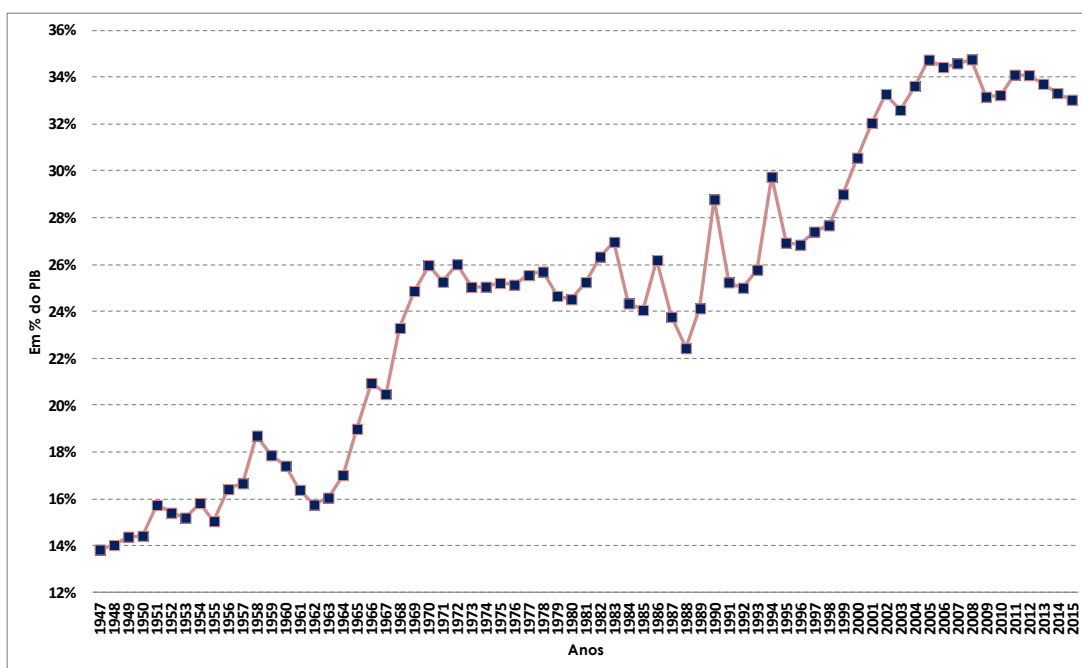
<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>14</b>
I.1 – DA CONSTITUIÇÃO DE 1891 ATÉ MEADOS DA DÉCADA DE 1930.....	14
I.2 – AS CONSTITUIÇÕES DE 1934 E 1937.....	17
I.3 – A CONSTITUIÇÃO DE 1946.....	21
I.4 – ESTADO AUTORITÁRIO (1964-1988).....	24
I.5 – REFORMA DE 1988 E SEUS DESDOBRAMENTOS.....	28
<b>CAPÍTULO II – OS IMPOSTOS SOBRE PROPRIEDADE.....</b>	<b>34</b>
II.1- O IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL.....	34
II.2 – O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA...41	
II.3 – O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO “CAUSA MORTIS” E DOAÇÃO.....	46
II.4 – O IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO “INTER VIVOS” .....	50
II.5 – O IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES.....	52
<b>CAPÍTULO III – MENSURAÇÃO.....</b>	<b>56</b>
III.1- IMPOSTOS SOBRE PROPRIEDADE.....	57
III.2- COMPARAÇÃO COM DEMAIS TRIBUTOS.....	63
III.3- COMPARAÇÃO POR BASE DE INCIDÊNCIA.....	67
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>70</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>72</b>

## INTRODUÇÃO

Além de influenciar o ritmo de investimento, pressionar nível de emprego e proporcionar a rentabilidade de investimentos nos setores produtivos da economia, o Sistema Tributário Nacional tem como função mudar a direção do fluxo de renda de uma classe para outra (GENTIL, 2011).

O Brasil, ao arrecadar uma carga tributária global na casa de 33% do PIB, conforme evolução no gráfico abaixo, se destaca entre as economias da América Latina e estabelece o mesmo patamar de tributação da maioria das economias avançadas. Tal comparação às economias avançadas poderia levar a uma precipitada observação em mencionar que o sistema tributário brasileiro é avançado, pois, ao contrário disso, o que se observa de fato é um sistema desequilibrado ao afetar os princípios de neutralidade, da simplicidade e da equidade (AFONSO & CASTRO, 2014).

**Gráfico 1 – Evolução da Carga Tributária Brasileira (1947 – 2015) – Em % do PIB**



Fonte: Varsano et al (1998), STN, CEF, RFB e IBGE. Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Elaboração Própria.

Dentre os problemas do sistema tributário brasileiro, está o peso da carga tributária. Argumenta-se que ela tem sido demasiado onerosa, principalmente se comparada a outros

países em desenvolvimento, e tem sido uma das responsáveis pelo baixo dinamismo da economia (AFONSO, 2012).

Tal empecilho é comprovado ao expor as quantidades de horas anuais necessárias para uma empresa padrão cumprir com suas obrigações fiscais. No Brasil é necessário aproximadamente 2.600 horas, valor imensamente superior às 356 horas necessárias nos países latino-americanos, e 184 nos países da OCDE (OECD, 2015).

Outro problema está relacionado à regressividade dos tributos, predominantemente indiretos e pouco seletivos, os quais desrespeitam os corolários da progressividade e seletividade que se espera do sistema tributário. Além disso, é importante resaltar a complexidade do sistema tributário, seja pela quantidade de tributos e alíquotas praticadas, como pela complexa legislação tributária nacional (ESAF, 2009).

Os dados de 2014, na Tabela 1, apresentam uma composição da carga tributária brasileira concentrada sobre Bens e Serviços (41,24% da arrecadação, o correspondente a 13,74% do PIB), enquanto a Renda e o Patrimônio responderam por 20,77% e 3,78% da arrecadação e 6,92% e 1,26% do PIB, respectivamente.

**Tabela 1 – Composição da Carga Tributária brasileira por base de incidência – 2014**

	2014			
	R\$ Bilhões	% PIB	% Total	Per capita (R\$)
<b>Total</b>	<b>1.894,90</b>	<b>33,32</b>	<b>100,00</b>	<b>9.345,11</b>
Bens e Serviços	781,38	13,74	41,24	3.853,54
Salários e Mão-De-Obra	505,72	8,89	26,69	2.494,05
Renda, Lucros e Ganhos	393,56	6,92	20,77	1.940,94
Patrimoniais	71,66	1,26	3,78	353,38
Comércio Exterior	36,76	0,65	1,94	181,31
Taxas	31,29	0,55	1,65	154,32
Transações Financeiras	29,74	0,52	1,57	146,67
Demais	44,79	0,79	2,36	220,90

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Elaboração Própria (Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF).

Tributos computados por categoria:

- Bens e serviços: IPI e ICMS (Valor Adicionado); COFINS, PIS-PASEP, Contrib.Econômicas (inclusive CIDE), ISS (Cumulativos), Contribuição para PIN, Selo Especial de Controle, Lojas Francas e Royalties

- Salários: Contrib. Previdência Social (INSS), Sistema S e Salário-Educação; FGTS; Contribuição Servidores (3 esferas), Contr.Rel a Desped. de Empreg. S/ Justa Causa, Contr. sobre Remuneracao Devida ao Trabalho.

- Renda = IR, CSLL, IR Retido na Fonte por Estados e Municípios, Contr. de Loteria Federal, Contr. de Bingo e Contr. de Melhoria

- Patrimoniais = ITR; IPVA e ITCD; IPTU e ITBI. - Comércio Exterior = impostos sobre exportação e importação.

- Taxas = 3 esferas de governo (inclui contribuição municipal de iluminação pública) - Transações Financeiras = IOF e CPMF.

- Demais Tributos = outros tributos, incluindo receita da dívida ativa, multas e juros

A baixa carga de impostos sobre propriedade, conforme mostrado acima, reafirma a iniquidade predominante no sistema tributário brasileiro, que em alguns autores chegam a apontar que a elevada concentração de renda piora depois da cobranças dos tributos (AFONSO & CASTRO, 2014).

Além dessa breve introdução às características do Sistema Tributário brasileiro, essa monografia apresenta, no Capítulo 1, a evolução do Sistema Tributário brasileiro desde a Proclamação da República até a atualidade. Pretende-se mostrar, cronologicamente, as principais modificações ocorridas durante o período, destacando as motivações para tais mudanças, os impactos na carga tributária e na composição dos tributos e as atribuições de cada ente da federação.

No Capítulo 2 inicia o estudo ao apresentar os impostos sobre propriedade, primeiramente, apontando uma breve contextualização histórica de cada tributo, e, em seguida, destacando suas características como o seu fator gerador, a questão de imunidade, suas isenções, o contribuinte responsável pelo pagamento do imposto, sua base de cálculo, as alíquotas aplicadas, e, por fim, menciona-se a repartição da arrecadação entre os entes da federação.

Já o Capítulo 3 é responsável pela mensuração dos impostos sobre propriedade, comparando-os com os demais tributos de forma isolada e através das bases de incidência.

Por fim, na Conclusão serão apresentados os principais resultados obtidos na elaboração do estudo, evidenciando os caminhos que poderiam ser seguidos para alcançar um sistema tributário mais eficiente.

## **CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO<sup>1</sup>**

### **I.1 - Da Constituição de 1891 até meados da década de 1930**

É evidente que a estrutura do Sistema Tributário brasileiro sofreu mudanças ao longo dos séculos. Entretanto, a passagem do Império para República não acarretou em mudanças significativas. De acordo com Varsano (1996):

A República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo (VARSANO, 1996, p. 2).

Apesar da principal fonte de receita continuar sendo o imposto de importação, vale destacar que a Constituição de 24 de fevereiro de 1891 definiu os impostos de competência exclusiva da União e dos estados, pois, com a transição de um sistema monarca para o do regime federativo foi necessária a determinação das competências de cada ente da República Federativa.

Aos Estados foi concedida a competência exclusiva de decretar impostos sobre: a) exportação de mercadorias de sua própria produção; b) imóveis rurais e urbanos; c) transmissão de propriedade; d) indústrias e profissões. Além dos impostos, também foi adotado aos estados a competência exclusiva de decretar taxas de selos quanto aos atos emanados de seus respectivos Governos e negócios de sua economia e contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios. Em relação aos municípios, ficaram os estados responsáveis por fixar os impostos municipais. Por outro lado, à União foi determinada a competência exclusiva de decretar impostos sobre: a) importação de procedência estrangeira; b) direitos de entrada, saída e estadia de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pagado impostos de

---

<sup>1</sup> Este capítulo se baseia largamente nos trabalhos de Oliveira (2010) e Varsano (1996).

importação. Em relação às taxas, foi concedida a competência de decretar taxas de selo, salvo a restrição do art. 9º, § 1º, nº I, e taxas dos correios e telégrafos federais <sup>2</sup>.

**Tabela 2 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1891.**

Constituição de 1891			
Distribuição das Competências Tributárias			
	União <sup>2</sup>	Estados <sup>2</sup>	Municípios
Impostos	- Importação de procedência estrangeira; - Direitos de entrada, saída e estadia de navios.	- Exportação de mercadorias de sua própria produção; - Imóveis rurais e urbanos; - Transmissão de propriedade; - Indústrias e profissões.	- Atribuição de competência a cargo dos Estados.
Taxas	- Selos; - Correios e telégrafos federais.	- Selos <sup>1</sup> .	
Contribuições		- Concernentes aos seus telégrafos e correios.	

Fonte: Constituição Brasileira de 24 de Fevereiro de 1891. Elaboração própria.

<sup>1</sup> Taxas de selo quanto aos atos de seus respectivos governos e negócios de sua economia.

<sup>2</sup> Tanto a União quanto os Estados detinham a competência de criar outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariassem a discriminação das rendas previstas na Constituição.

Vale apontar que as influências para a definição desta nova estrutura do sistema tributário eram de diretrizes liberais, com papel limitado do Estado e tendo a visão de que recursos extraídos do setor privado poderiam prejudicar o sistema produtivo (OLIVEIRA, F. 2010).

Ademais, destaca a ausência de preocupação com mecanismos de redistribuição da receita para atenuar as desigualdades econômicas e tributárias existentes entre as regiões brasileiras, uma vez que a atividade produtiva era predominante no Sudeste e, em menor escala, no Rio Grande do Sul, e as principais medidas políticas beneficiavam São Paulo, Rio de Janeiro, Minas Gerais e o próprio Rio Grande do Sul (OLIVEIRA, F. 2010).

Observa-se que foram eliminados alguns impostos, como por exemplo, os impostos de armazenagem, de faróis, de docas e de transporte, e os incidentes sobre os subsídios e vencimentos recebidos dos cofres públicos, além dos impostos sobre dividendos distribuídos pelas sociedades anônimas que também deixaram de se configurar o orçamento federal. Ademais, outros impostos como, por exemplo, os dízimos alimentícios, que até então eram de competência das províncias também deixaram de existir (OLIVEIRA, F. 2010).

Valendo do poder de criação de novos impostos, aqueles sobre rendimentos de outras fontes que não referentes aos vencimentos pagos por cofres públicos e sobre benefícios

<sup>2</sup> Constituição de 24 de Fevereiro de 1891. Disponível em: <http://bit.ly/1CA70I8>



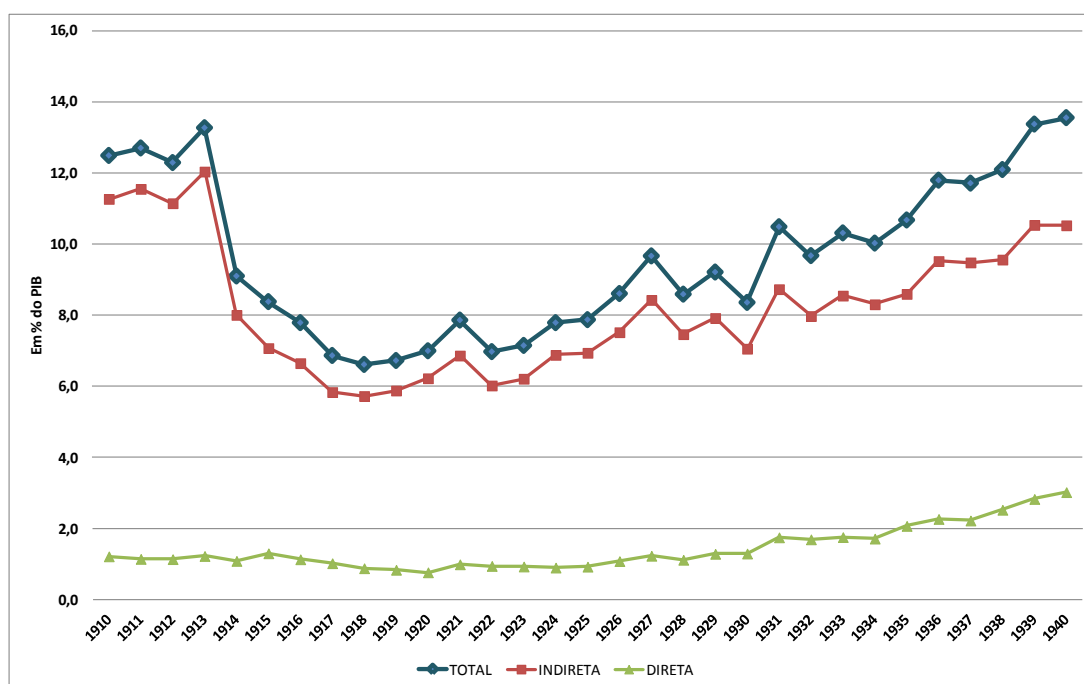
distribuídos por sociedades anônimas foram incorporados à base tributária somente durante as primeiras décadas da República quando foi instituído o Imposto de Renda geral (Lei nº 4.783, de 31 de Dezembro de 1923) (VARSAÑO, 1996).

O mesmo ocorreu com os Impostos sobre o Consumo, apesar de existir o imposto sobre o fumo desde 1892 a tributação foi estendida a outros produtos como bebida e fósforos, ainda antes do final do século XIX, e produtos como vinhos estrangeiros, café torrado, louça e vidros e pilhas elétricas, nas duas primeiras décadas do século XX (OLIVEIRA, F. 2010).

Um dos fatores que influenciaram tais mudanças destacadas acima foi o início da Primeira Guerra Mundial (1914-1918), onde houve uma redução dos fluxos de comércio exterior e, conseqüentemente, uma redução na arrecadação do imposto de importação, o qual era responsável por cerca de cinquenta por cento da receita pública, (FRANCO & LAGO, 2011). Desta forma, restou ao governo buscar alternativas para manter o nível de arrecadação. Uma delas foi ampliar a base de produtos sujeitos ao imposto de consumo até ser praticamente estendida a todo o universo de produtos na década de 1930 (OLIVEIRA, F. 2010). Já em 1922 foi estabelecido o Imposto sobre Vendas Mercantis, precursor do Imposto de Vendas e Consignações (1934) e do atual Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (VARSAÑO, 1996).

Vale ressaltar a sensibilidade do nível da carga tributária em relação aos tributos indiretos. Como pode ser visto no Gráfico 1, a série dos impostos indiretos dita o resultado obtido no carga tributária total.

De qualquer forma, após o término da Guerra e até o início da década de 30, o imposto de importação manteve grande importância na arrecadação, representando cerca de trinta e cinco por cento da receita total da União. Em relação aos estados, o imposto de exportação, cobrado tanto sobre exportações para o exterior quanto nas operações interestaduais, se destacava com cerca de quarenta por cento dos recursos. Já no âmbito dos municípios, o imposto sobre indústrias e profissões era a principal fonte de receita tributária (VARSAÑO, 1996).

**Gráfico 2 – Carga Tributária: 1910-1940 (Em % do PIB)**

Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006. Elaboração própria.

Mesmo com o objetivo de fortalecer as receitas governamentais, a situação econômica que se encontrava era desfavorável para impulsionar os impostos internos e impostos diretos, em especial o Imposto de Renda, por conta dos limites da estrutura e pelos baixos níveis de renda da população. Somado a isso, observa um despreparo para combater a sonegação dos impostos e garantir uma cobrança mais eficiente. Esta preocupação só será evidente quando criada, em 1934, a Direção Geral da Fazenda Nacional (DGFV), que detinha cobertura nas áreas de fiscalização, arrecadação e apoio administrativo (OLIVEIRA, F. 2010).

Mesmo com os estragos provenientes da crise de 1929, com uma forte queda no fluxo de comércio internacional, verifica-se que o problema foi atenuado por conta do aumento da importância dos impostos internos na estrutura do sistema tributário, dado que a carga tributária sofreu um aumento (OLIVEIRA, F. 2010). Como pode ser visto no gráfico acima, a Carga Tributária saiu de 8,61% em 1926 para 10,68% em 1935.

## II.2 - As Constituições de 1934 e 1937

A Constituição de 16 de Julho de 1934 apresenta um maior detalhamento da estrutura do sistema tributário e das competências dos entes da República. Para apresentar uma simples

comparação, enquanto na Constituição de 1891 tínhamos onze vezes a citação da palavra “Imposto(s)”, na Constituição de 1934 este número chega a trinta. Da mesma forma, em relação à palavra “taxa(s)”, em 1891, havia três citações, enquanto em 1934 temos dez citações<sup>3</sup>.

À União foi constituída a competência privativa de decretar impostos: a) sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira; b) de consumo de quaisquer mercadorias, exceto os combustíveis de motor de explosão; c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis; d) de transferência de fundos para o exterior; e) sobre atos emanados do seu Governo, negócios da sua economia e instrumentos de contratos ou atos regulados por lei federal; f) nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados. Além dos impostos, foi constituída a competência privativa de cobrar taxas telegráficas, postais e de outros serviços federais; de entrada, saída e estadia de navios e aeronaves, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, e às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação<sup>4</sup>.

Em relação aos Estados, foi constituída a competência privativa de decretar impostos sobre: a) propriedade territorial, exceto a urbana; b) transmissão de propriedade causa mortis; c) transmissão de propriedade imobiliária inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital da sociedade; d) consumo de combustíveis de motor de explosão; e) vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais, ficando isenta a primeira operação do pequeno produtor, como tal definido na lei estadual; f) exportação das mercadorias de sua produção até o máximo de dez por cento ad valorem, vedados quaisquer adicionais; g) indústrias e profissões; h) atos emanados do seu governo e negócios da sua economia ou regulados por lei estadual. Além de cobrar taxas de serviços estaduais<sup>5</sup>.

Já em relação aos municípios, foram determinadas competências privativas para decretar determinados impostos, a saber: a) licenças; b) predial e territorial urbano, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda; c) imposto sobre diversões públicas; d) o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; taxas sobre serviços municipais<sup>6</sup>.

---

<sup>3</sup> Constituição de 16 de Julho de 1934. Disponível em: <http://bit.ly/1G65dvD>

<sup>4</sup> Art. 6º da Constituição de 16 de Julho de 1934. Disponível em: <http://bit.ly/1G65dvD>.

<sup>5</sup> Art. 8º da Constituição de 16 de Julho de 1934. Disponível em: <http://bit.ly/1G65dvD>.

<sup>6</sup> Art. 13º da Constituição de 16 de Julho de 1934. Disponível em: <http://bit.ly/1G65dvD>.

**Tabela 3 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1934.**

Constituição de 1934			
Distribuição das Competências Tributárias			
	União	Estados	Municípios
Impostos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Importação;</li> <li>- Renda, exceto cédula de imóveis;</li> <li>- Consumo, exceto combustíveis de motor a explosão;</li> <li>- Transferências de fundo para o exterior;</li> <li>- Atos emanados do governo e negócios;</li> <li>- Impostos de competência residual, proibida a bitributação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>- Transmissão de propriedade causa mortis;</li> <li>- Transmissão de propriedade imobiliária inter vivos;</li> <li>- Consumo de combustíveis de motor de explosão;</li> <li>- Vendas e consignações;</li> <li>- Exportação das mercadorias;</li> <li>- Indústrias e profissões;</li> <li>- Atos emanados do seu governo e negócios;</li> <li>- Impostos de competência residual, proibida a bitributação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Licenças;</li> <li>- Predial e territorial urbanos;</li> <li>- Imposto sobre diversões públicas;</li> <li>- Cédula sobre a renda de imóveis rurais.</li> </ul>
Taxas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Telefônicas, postais e de serviços federais;</li> <li>- Entrada, saída e estadia de navios e aeronaves.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços estaduais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços municipais.</li> </ul>
Contribuições			

Fonte: Constituição Brasileira de 16 de Julho de 1934. Elaboração própria.

Além da maior relevância do assunto na Constituição, verificam-se importantes alterações. Em relação aos Estados, a dotação, como pôde ser visto acima, de competência privativa para decretar imposto de vendas e consignações. Já por parte dos municípios foram determinados os impostos de competência privativa, uma vez que na Constituição de 1891 a responsabilidade de fixar os impostos municipais era dos Estados (VARSANO, 1996).

Outro aspecto importante e inovador que a Constituição de 1934 se refere a repartição das receitas entre as esferas de governo, conforme Varsano (1996) :

Outra inovação da Constituição de 1934 foi repartir a receita de impostos entre diferentes esferas de governo. Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos privativamente, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios, cabendo a cada um metade da mesma (VARSANO, 1996, p.3-4).

Outra importante alteração no sistema tributário consiste na constitucionalização dos impostos sobre consumo e renda, além do desmembramento e distinção dos impostos sobre a transmissão da propriedade *causa mortis e inter vivos* e da criação do imposto sobre combustíveis e do imposto de licença (OLIVEIRA, F. 2010).

A preocupação em relação aos efeitos dos impostos sobre a atividade econômica pode ser percebida com a limitação da alíquota do imposto de importação em 10%. (OLIVEIRA, F. 2010).

Apesar de uma centralização da União com a introdução do Estado Novo (1937) (ABREU, 1989), é interessante notar que no âmbito das competências tributárias não houve grandes mudanças na estrutura do sistema tributário com a nova Constituição de 1937. Apenas dois detalhes merecem destaque: o primeiro, com a transferência do imposto de consumo sobre combustíveis dos estados à União; segundo, a preocupação com os efeitos dos impostos sobre a economia ao introduzir o art. 25 que deu maior clareza a proibição da cobrança do imposto de exportação nas transações entre os Estados<sup>7</sup>.

**Tabela 4 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1937.**

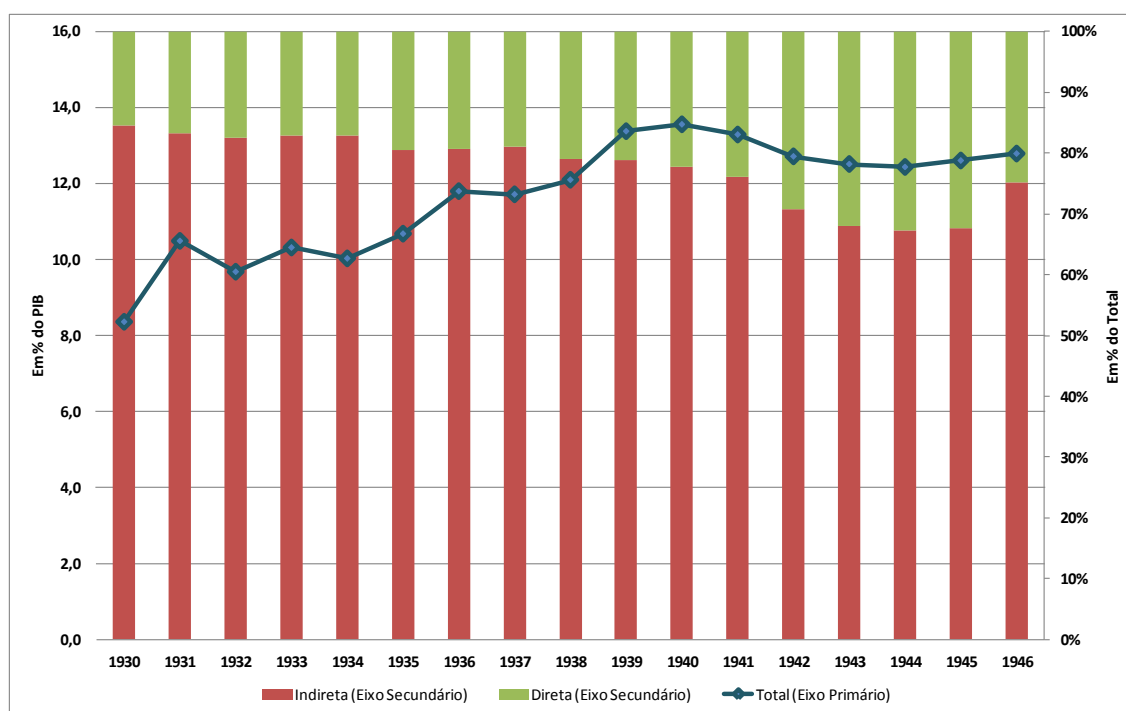
Constituição de 1937			
Distribuição das Competências Tributárias			
	União	Estados	Municípios
Impostos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Importação;</li> <li>- Renda;</li> <li>- Consumo;</li> <li>- Transferências de fundo para o exterior;</li> <li>- Atos emanados do governo e negócios.</li> <li>- Impostos de competência residual, proibida a bitributação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>- Transmissão de propriedade causa mortis;</li> <li>- Transmissão de propriedade imobiliária inter vivos;</li> <li>- Vendas e consignações;</li> <li>- Exportação das mercadorias;</li> <li>- Indústrias e profissões;</li> <li>- Atos emanados do seu governo e negócios.</li> <li>- Impostos de competência residual, proibida a bitributação.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Licenças;</li> <li>- Predial e territorial urbanos;</li> <li>- Imposto sobre diversões públicas;</li> </ul>
Taxas	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Telefônicas, postais e de serviços federais;</li> <li>- Entrada, saída e estadia de navios e aeronaves.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços estaduais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Serviços municipais.</li> </ul>
Contribuições			

Fonte: Constituição Brasileira de 10 de Novembro de 1937. Elaboração própria.

Perante o novo papel desenvolvimentista do Estado, havia a necessidade de encontrar novas fontes de financiamento para suportar tal papel. Entretanto, a indisponibilidade de condições internas adequadas e a queda do fluxo de capitais internacionais desde a crise de 1930 limitaram este processo. No âmbito tributário, vimos poucas mudanças importantes realizadas no período, a não ser a inclusão, em 1940, sob a forma de imposto único, de todos os tributos incidentes sobre os combustíveis e lubrificantes, e a reestruturação do Imposto de Renda, em 1942 (OLIVEIRA, F. 2010).

Em números, como pode ser visto no Gráfico abaixo, a carga tributária, eixo primário, saiu de 10,03% do PIB, em 1934, e passou para 12,78% do PIB, em 1946, quando promulgada a nova Constituição. Em relação à composição dessa carga, vista pelo eixo secundário do mesmo gráfico, não tivemos grandes mudanças. O tributo indireto, em 1934, representava 80,7% da carga tributária e passou a 75,2% no ano de 1946. Já o tributo indireto passou de 19,3% para 24,8%, no mesmo período.

<sup>7</sup> Constituição de 10 de Novembro de 1937. Disponível em: <http://bit.ly/1DhoDyK>

**Gráfico 3 – Carga Tributária e Composição dos Tributos: 1930-1946 (Em % do PIB)**

Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006. Elaboração própria.

### I.3 - A Constituição de 1946

A Constituição de 18 de Setembro de 1946 foi influenciada, em grande parte, pela postura do liberalismo político, em oposição à centralização do período anterior. Houve a restauração das liberdades democráticas, bem como a descentralização das atividades públicas, tendo como maior beneficiário os municípios, neste último caso. No aspecto político, teremos a garantia de formação de partidos de massa, com destaque a União Democrática Nacional (UDN), o Partido Social Democrático (PSD), o Partido Trabalhista Brasileiro (PTB) e o Partido Comunista do Brasil (PCB) (OLIVEIRA, F. 2010).

Já no âmbito tributário, a nova Constituição não trouxe grandes mudanças perante as competências dos entes da federação: os municípios ganharam a competência do Imposto sobre Indústrias e Profissões, já arrecadado em partes, anteriormente, pelos próprios municípios, porém de competência dos Estados, e a competência de cobrar o Imposto do Selo (VARSANO, 1996). As contribuições de melhoria foram resgatadas e sua cobrança estendida para as três esferas de governo. A alíquota de exportação reduziu-se de 10% para 5%, a fim de garantir a competitividade da produção nacional, e houve a constitucionalização do regime de incidência do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis (OLIVEIRA, 2010).

**Tabela 5 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1946.**

Constituição de 1946			
Distribuição das Competências Tributárias			
	União	Estados	Municípios
Impostos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Importação;</li> <li>- Consumo;</li> <li>- Imposto único sobre lubrificantes e combustíveis;<sup>1</sup></li> <li>- Renda e proventos de qualquer natureza;</li> <li>- Transferências de fundo para o exterior;</li> <li>- Atos emanados do seu governo e negócios.</li> <li>- Extraordinários;</li> <li>- Outros impostos<sup>2</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>- Transmissão de propriedade causa mortis;</li> <li>- Transmissão de propriedade imobiliária inter vivos<sup>3</sup>;</li> <li>- Vendas e consignações;</li> <li>- Exportação das mercadorias;</li> <li>- Atos emanados do seu governo e negócios.</li> <li>- Outros impostos<sup>2</sup></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Predial e territorial urbanos;</li> <li>- Indústrias e profissões;</li> <li>- Diversões públicas;</li> <li>- Atos de sua economia.</li> </ul>
Taxas	- Taxas.	- Taxas.	- Taxas.
Contribuições	- Contribuições de melhoria.	- Contribuições de melhoria.	- Contribuições de melhoria.

Fonte: Constituição Brasileira de 18 de Setembro de 1946. Elaboração própria.

<sup>1</sup> Estendendo aos minerais e à energia elétrica.

<sup>2</sup> Concorrentemente com a união/estado, prevalecendo o imposto federal.

<sup>3</sup> Incorporação ao capital das sociedades.

Um aspecto importante da Constituição de 1946 foi a definição constitucional de transferências de receitas para os Estados e Municípios, e aplicações de receitas nas áreas menos desenvolvidas do país (OLIVEIRA, 2010). Resumidamente, 60%, no mínimo, do Imposto Único sobre Combustíveis e Lubrificantes seriam transferidos para os Estados, Distrito Federal e Municípios, de acordo com o art. 15, §2º. Da mesma maneira, 10% do Imposto de Renda seriam repassados aos Municípios, exceto as capitais, e sendo que a metade desta transferência deveria ser aplicada em benefícios da zona rural, como destaca o art. 15, §4º. Já o art. 20, menciona que quando a arrecadação estadual de impostos, exceto a do imposto de exportação, exceder o total das rendas municipais (exceto capitais) de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente 30% do excesso arrecadado.

No campo da descentralização fiscal, a Constituição inclui no seu capítulo de disposições gerais, título IX, duas obrigatoriedades assumidas pela União, a saber: 1) No art. 198, destaca-se que a União deverá aplicar, anualmente, uma quantia nunca inferior a 3% da sua renda tributária com as obras e os serviços de assistência econômica e social, objetivando o plano de defesa contra os efeitos da denominada seca do Nordeste; 2) Na execução do plano de valorização econômica da Amazônia, a União aplicará, durante, pelo menos, 20 anos consecutivos, quantia não inferior a 3% da sua renda tributária. Além disso, no art. 29 dos atos das disposições constitucionais transitórias O Governo federal fica obrigado, dentro do prazo de 20 anos, a traçar e executar um plano de aproveitamento total das possibilidades econômicas do Rio São Francisco e seus afluentes, aplicando, anualmente, quantia mínima de 1% de suas rendas tributárias.

Poucas mudanças ocorreram no pós 1946, o mais importante se refere à criação de um Adicional Restituível do Imposto de Renda de 15% durante o período de 1952-1956, com intuito da reestruturação do Plano Rodoviário Nacional. Adicionalmente, destaca a instituição, em 1954, do Imposto Único sobre Energia Elétrica, o qual estava previsto na Constituição. Paralelamente, foram realizadas alterações na incidência de determinados impostos, além de mudanças em algumas alíquotas, a fim de garantir mais capacidade de financiamentos (OLIVEIRA, F. 2010)

Vale destacar que, apesar de poucas mudanças, foram realizadas tentativas de reformas da estrutura tributária. Por exemplo, pela Portaria 784 do Ministério da Fazenda, no dia 19 de agosto de 1953, foi nomeada uma comissão para elaborar um anteprojeto do Código Tributário Nacional, entretanto, sem sucesso, não conseguindo se converter em lei (OLIVEIRA, F. 2010). Em novembro de 1961, através da Emenda Constitucional nº 5, atribui-se 10% da arrecadação do Imposto de Consumo aos municípios, além disso, ampliou de 10% para 15% a participação do Imposto de Renda destinado, também, aos municípios. Ademais, também pela tal emenda, foram transferidos dos Estados aos Municípios a competência de se tributar sobre o Imposto sobre a transmissão de propriedades inter vivos e sobre o Imposto Territorial Rural (VARSANO, 1996)

**Tabela 6 – Carga Tributária, Composição dos Tributos e Composição por Nível de Governo – 1946-1963.**

Período	Carga Tributária (% do PIB)	Composição dos Tributos		Composição por Nível de Governo		
		Indiretos	Diretos	Federal	Estadual	Municipal
1946 - 1951	13,88	67,1%	32,9%	64,3%	28,9%	6,8%
1952 - 1957	15,76	65,9%	34,1%	62,5%	31,8%	5,7%
1957 - 1963	17,04	70,4%	29,6%	63,4%	31,9%	4,6%
1946	12,78	75,2%	24,8%	67,4%	25,9%	6,7%
1963	16,05	71,0%	29,0%	61,6%	32,9%	5,5%

Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006. Elaboração própria.

As poucas mudanças na estrutura tributária podem ser confirmadas através dos números do período. A tabela 6 nos mostra que, apesar da carga tributária ter subido 3,27 pontos percentuais, saindo de 12,78%, em 1946, para 16,05% em 1963, não houve mudanças significativas na composição dos tributos e na composição da carga tributaria por nível de governo. Na composição dos tributos, verifica-se que os tributos indiretos continuaram ocupando cerca de 70% do total da carga. Já na composição por governo, a Federação continuou com cerca de 65% da carga tributária, enquanto os Estados mantiveram-se com



cerca de 30% e os municípios, por sua vez, continuaram com cerca de 5% da carga tributária da época.

#### **I.4 - Estado Autoritário (1964-1988)**

A ação para combater o baixo crescimento e a inflação ascendente, em meados da década de 60, foi explicitada a partir do Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG), já em um Estado Autoritário. O golpe militar de 1964 trouxe consigo algumas reformas, dentre elas, a reforma tributária que teve início em 1965 com a Emenda Constitucional nº 18, e a aprovação, em 1966, do Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei nº 5.172 (OLIVEIRA, F. 2010).

As prioridades de tal reforma se caracterizam pelo objetivo de ajustar o sistema tributário à nova realidade econômica, bem como recompor a capacidade de financiamento do Estado, dado seu papel de condutor; criar incentivos fiscais a setores considerados estratégico; e construir um modelo fiscal no qual a repartição dos recursos entre as esferas contribuísse para viabilizar os objetivos de crescimento da época (OLIVEIRA, F. 2010).

No âmbito econômico, pôde-se verificar uma modernização no sistema tributário por conta, principalmente, de determinadas razões, a saber: 1) eliminação da competência residual da decretação de impostos para os estados e municípios, com o intuito de impedir a criação indiscriminada de impostos; 2) estabelecimento claro das bases de incidência dos impostos, uma vez que, anteriormente, em alguns casos, não tinham os fatores geradores bem definidos; 3) organização dos impostos à luz de suas bases econômicas, a fim de obter maior visibilidade e racionalidade à política econômica; 4) extinção da cumulatividade do Imposto sobre Vendas e Consignações que seria substituído pelo ICM, transformando-o em um imposto incidente sobre o valor agregado (OLIVEIRA, F. 2010).

Da mesma forma, o início da exploração da tributação interna, com a elevação das alíquotas dos impostos, como nos casos do IPI, ICM e IR, e a ampliação dos números de contribuintes do IR, bem como a eliminação de privilégios de isenção para algumas categorias profissionais, foi uma importante característica da nova estrutura tributária. Paralelamente a tais mudanças, iniciou-se a integração de contribuições sociais destinadas ao financiamento de políticas sociais, como foi o caso do salário-educação e da contribuição previdenciárias.

Outros, como é o caso do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), do Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), criados, respectivamente, em 1967, 1970 e 1971, tinham como objetivo a formação de um *funding* para o financiamento de longo prazo (OLIVEIRA, F. 2010).

Mudanças também ocorreram em favor da criação de condições para melhorar a arrecadação e a fiscalização. Com a preocupação da inflação, os débitos fiscais passaram a ser corrigidos pela correção monetária; configurou-se o crime de apropriação indébita<sup>8</sup>; convênios entre os entes de governo foram criados, mesmo que de maneira informal; se viu uma modernização do aparelho fiscal do Imposto de Renda e o aprimoramento do controle sobre os contribuintes (OLIVEIRA, 2010). No mesmo caminho, no campo Administrativo do Ministério da Fazenda, algumas modificações merecem destaque, a saber: 1) como parte integrante da Declaração do Imposto de Renda, institui a declaração de bens, a partir de 1963; 2) o Cadastro Geral das Pessoas Jurídicas foi instituído em 1964<sup>9</sup>; 3) criação do Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro) em 1964; 4) autorização da cobrança da arrecadação federal pela rede bancária; e 5) instituição, em 1965, do Registro de Pessoas Físicas que daria espaço ao Cadastro das Pessoas Físicas (CPF) em 1968<sup>10</sup>.

A Direção-Geral da Fazenda Nacional (DGFN) foi substituída, em 1968, pela Secretaria da Receita Federal (SRF) com o objetivo de impor um conceito de organização sistêmica, dado que uma das deficiências do DGFN era ser composto por departamentos que pouco se comunicavam. Como intuito de integralização, criaram as áreas de Coordenação dos Sistemas de Arrecadação, Fiscalização, Tributação e de Informações Econômicas-Fiscais. Sistema que foi reproduzido para os órgãos regionais, sub-regionais e locais, representados, respectivamente, pelas Superintendências da Receita Federal, delegacias e inspetorias (OLIVEIRA, F. 2010).

O período 1968-1973, conhecido como o do “Milagre Econômico”, caracterizou-se por taxas muito elevadas de crescimento econômico e taxas de inflação declinantes. Enquanto a taxa de crescimento do PIB acelerou-se, elevando-se de 9,8% a.a. em 1968 para 14% a.a. em 1973, a inflação (IGP), declinou de 25,5% para 15,6% durante o mesmo período. A taxa média de crescimento do PIB foi de 4,2% a.a. no período 1964-1967 para 11,1% a.a. em 1968-1973, a taxa de inflação despencou de 45,4% para 19,1%. (VELOSO & GIAMBIAG, 2008).

---

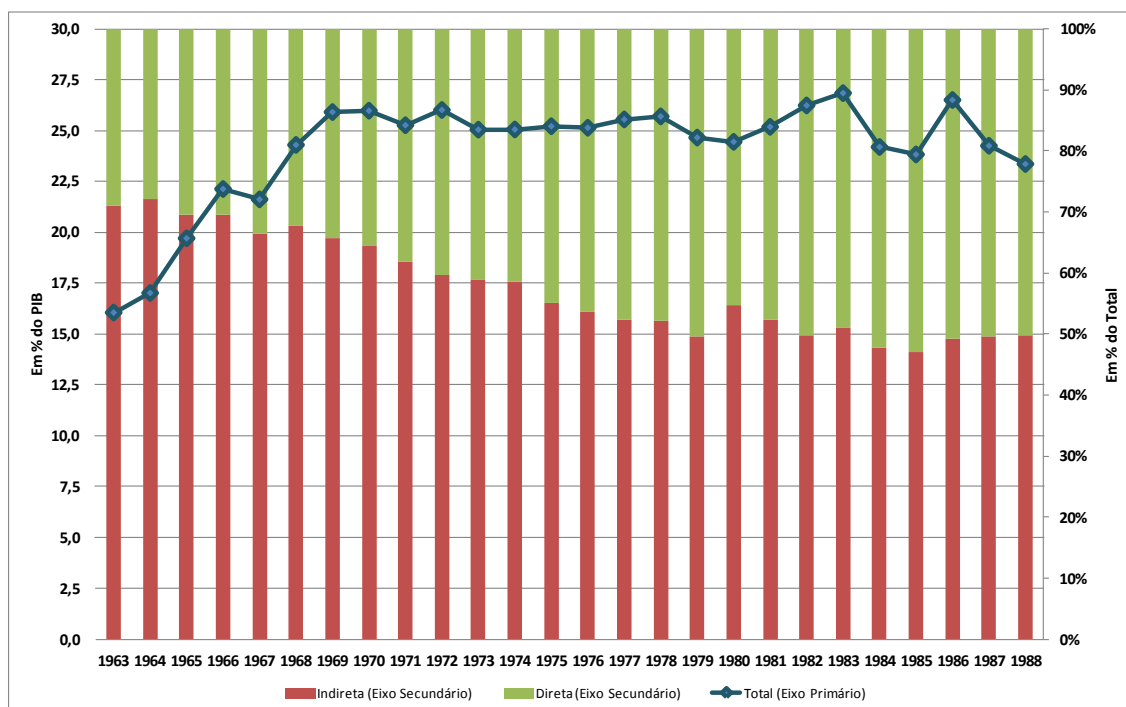
<sup>8</sup> Ver Lei nº 4.729, de 14 de Julho de 1965.

<sup>9</sup> Ver Lei nº 4.503, de 30 de Novembro de 1964.

<sup>10</sup> Ver Decreto-Lei nº 401, de 30 de Dezembro de 1968.

Esse período de forte crescimento econômico em conjunto com as mudanças administrativas e operacionais postulada na época fez com que a nova estrutura tributária que emergiu da reforma de 1965/66 proporcionasse um aumento expressivo na carga tributária. Além disso, a composição da carga tributária foi afetada principalmente pela reforma do Imposto de Renda, apesar de não ter sido explorado todo o potencial, e do aumento dos níveis de renda per capita da população (OLIVEIRA, F. 2010). O gráfico abaixo ilustra tal cenário, onde a carga tributária saiu de 16,05 % do PIB no ano de 1963 para 25,05% do PIB no ano de 1973. Já os impostos indiretos que representavam cerca de 70% em 1963 passaram para cerca de 60% em 1973.

**Gráfico 4 – Carga Tributária e Composição dos Tributos: 1963-1988 (Em % do PIB)**



Fonte: IBGE. Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, FIBGE, 2006. Elaboração própria.

A reforma de 1965/66 foi orientada com a perspectiva de que o sistema tributário atuasse para impulsionar do processo de crescimento econômico. Desta maneira, as mudanças introduzidas para o aumento da carga tributária vieram em conjunto com outras medidas que tinham como objetivo tornar o sistema mais consistente para almejar o crescimento. Os Impostos de Exportação e sobre Operações Financeiras (IOF) foram transferidos para o Governo Federal, os transformando, respectivamente, em instrumentos de política do comércio exterior e monetária, e deixando para trás a finalidade arrecadatória (OLIVEIRA, F. 2010).

Uma mudança importante foi na forma de organização do sistema financeiro. O sistema de especialização das atividades financeiras foi reformulado, permitindo a ampliação do crédito com o objetivo de atuar positivamente na oferta de alimentos para o mercado interno e aumentar as exportações muitas vezes subsidiadas e com políticas para reduzir a burocracia. Também foi elevado o crédito aos consumidores, para a aquisição dos bens de consumo duráveis, em especial para atender as camadas de renda média e alta. Ademais, menores barreiras às importações – por isenções fiscais ou tarifas mais baixas - foram importantes devido às necessidades de importação de máquinas e equipamentos (que mais que dobraram entre 1970 e 1973) para ampliação do parque industrial brasileiro, depois de esgotada a capacidade ociosa (SÁ EARP & PRADO, 2003).

Algumas medidas foram tomadas com o objetivo de aumentar a participação do governo federal no “bolo tributário”, entre elas, podemos destacar a redução do Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPEM)<sup>11</sup>, de 20% para 12% no ano de 1968, restringindo a 5% aos recursos destinados ao FPE e FPM e 2% para um Fundo Especial. Em 1967, foi ampliada a participação, de 40% para 60%, da União na arrecadação do Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes. Ademais, os Estados e Municípios foram impactados negativamente devido a política de incentivo as exportações decorrente de isenções e de crédito-prêmio do ICM para os produtos manufaturados (OLIVEIRA, F. 2010).

A segunda metade da década de 1970 foi marcada pelo fim de um ciclo de expansão da economia mundial. A desaceleração de crescimento dos países industrializados, a perda de dinamismo do comércio mundial e a elevação das taxas de inflação e de juros são características do movimento da economia mundial nesse período, frutos do fim da ordem de Bretton Woods com uma crise e reafirmação da hegemonia norte americana (CARNEIRO, 2002). Tal cenário é ainda agravado em 1973 pelo primeiro choque do petróleo, que fez com que os preços do barril se quadruplicassem (SÁ EARP & PRADO, 2003). As tensões inflacionárias provenientes do choque do petróleo fizeram com que as economias centrais elevassem suas taxas de juros a fim de reduzir no nível de atividade e importações de petróleo. Aos países subdesenvolvidos, todo esse cenário afetou diversos pontos, tais com a demanda por importações, os termos de troca, a taxa de juros e uma baixa liquidez devido à queda na oferta de capital e, é claro, o nível de exportação (CARNEIRO, 2002).

---

<sup>11</sup> A denominação "Fundo de Participação dos Municípios e Fundo de Participação dos Estados" foi instituída pela Constituição de 1967, mais especificamente no art. 26.

Em conjunto com o tipo de ajustamento utilizada na época, a recessão gerou efeitos prejudiciais para o montante arrecadado. Apesar do aumento da participação do Imposto de Renda na composição da carga tributária, o imposto não ultrapassou 20% do total arrecadado. Ademais, a insignificante participação dos impostos sobre patrimônio contribuiu, também, para a manutenção de um sistema injusto (OLIVEIRA, F. 2010). Conforme Gráfico 3, a carga tributária, apesar de ter se mantido em torno de 25% durante a década de 1970, se viu em uma tendência de queda na década de 1980, chegando a 23,36% do PIB no ano de 1988.

Impossibilitado de realizar profundas reformas e novos mecanismos de financiamento externo, os incentivos fiscais que colaboraram para a expansão na década de 1970 foram se desfazendo e iniciou-se uma expressiva elevação dos impostos internos mediante o aumento de alíquota e criação de novos impostos, como por exemplo, o Finsocial (atual Cofins) em 1982 (OLIVERA, F. 2010).

O fortalecimento da oposição no Congresso com a aprovação de políticas que reduziriam os recursos da União, como por exemplo, a promulgação da Emenda Constitucional nº 23, de 01/12/1983 (Emenda Passos Porto) que garantiu a destinação obrigatória de 13% das receitas do orçamento federal para a educação e de 25% para os estados e municípios, em conjunto com a perda de apoio da classe média e dos empresários, fizeram com que as finanças da união e seus objetivos fossem prejudicados. O estopim para o fim do Estado Autoritário foi o movimento da sociedade civil. Opondo-se aos Militares, Tancredo Neves assumiu a presidência com o comprometimento de realizar uma transição política e convocar a elaboração de uma nova Constituição com o objetivo de restaurar a democracia (OLIVERA, F. 2010).

## **I.5 - Reforma de 1988 e seus desdobramentos**

O sistema tributário oriundo da Constituição de 1988 possui como características um aspecto democrático e um caráter eminentemente político, uma vez que o processo para a elaboração da Constituição permitia a participação até mesmo da população e que as decisões, embora tecnicamente informadas, eram politicamente influenciadas (VARSANO, 1996).

Essa nova estrutura tributária beneficiou os Estados e Municípios em detrimento da União, alterando consideravelmente a estrutura de distribuição e de receitas entre os três entes

da federação. A União, apesar de ganhar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) e o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), perdeu os impostos únicos (incidentes sobre combustíveis, minerais e energia elétrica) e especiais (serviços de comunicação e transportes rodoviários) que seriam integrados ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), e viu uma fatia maior do Imposto de Renda e do IPI ser transferida para os estados e municípios (OLIVEIRA, F. 2010).

**Tabela 7 – Distribuição das Competências Tributárias na Constituição de 1988.**

Constituição de 1988			
Distribuição das Competências Tributárias			
	União	Estados	Municípios
Impostos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Importação;</li> <li>- Exportação;</li> <li>- Renda e proventos de qualquer natureza<sup>1</sup>;</li> <li>- Produtos Industrializados<sup>2</sup>;</li> <li>- Operações de crédito, câmbio e seguro;</li> <li>- Propriedade territorial Rural<sup>3</sup>;</li> <li>- Grandes Fortunas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Circulação de mercadorias e prestações de serviços<sup>4</sup>;</li> <li>- Transmissão de propriedade causa mortis;</li> <li>- Propriedade de Veículos Automotores<sup>5</sup>;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Predial e territorial urbanos;</li> <li>- Transmissão inter vivos;</li> <li>- Serviços de qualquer natureza;</li> <li>- Vendas a varejo de combustíveis.</li> </ul>
Taxas	- Taxas.	- Taxas.	- Taxas.
Contribuições	- Contribuições de melhoria.	- Contribuições de melhoria.	- Contribuições de melhoria.

Fonte: Constituição Brasileira de 05 de Outubro de 1988. Elaboração própria.

<sup>1</sup> União: 53%; Estados: 21,5% (FPE) e 3% (FC); Municípios: 22,5% (FPM).

<sup>2</sup> União: 43%; Estados: 21,5% (FPE), 3% (FC) e 7,5% (F Ex); Municípios: 22,5% (FPM) 2,5% (F Ex).

<sup>3</sup> União: 50%; Estado: 50%.

<sup>4</sup> Estados: 75%; Municípios: 25%.

<sup>5</sup> Estados: 50%; Municípios: 50%.

Os Estados, por sua vez, foram beneficiados com a ampliação da base de incidência do ICMS, com a criação do Imposto sobre Herança e Doações, e com o aumento expressivo do FPE e dos recursos para os Fundos Constitucionais do Norte, Nordeste e Centro-Oeste (NO-NE-CO), além da criação do Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados. Já os municípios foram beneficiados com o FPM e com o Fundo de Compensação das Exportações de Manufaturados e com ampliação dos impostos que poderiam cobrar. Conseguiram aprovar o Imposto de Venda a Varejo de Combustíveis e ganharam o Imposto sobre a Transmissão de Bens e Imóveis *Inter vivos* (OLIVEIRA, F. 2010).

Dado esse quadro de queda na participação da União, tornou-se necessário algumas medidas a fim de reverter tal situação. Entre as principais medidas, pode-se citar a criação da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) das empresas (1988/89), aumento da alíquota do Finsocial (Atual Cofins) de 0,5% para 2% e dos impostos sobre operações financeiras (1990), a criação do Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras

(IPMF), em 1994, e a exclusividade da Previdência Social em arrecadar o INSS (1993) (VARSANO, 1996).

Os objetivos de tais medidas aplicadas nos anos de 1989, 1990 e 1993, foram, respectivamente, fortalecer o mecanismo de financiamento da seguridade social, contribuir para o ajuste fiscal do Plano Collor I, e garantir recursos para o pagamento dos benefícios da previdência. Apesar de favorável a arrecadação a União, as novas medidas se demonstraram letais para a competitividade da economia e a equidade, na medida em que aumentaram o “custo Brasil” e resultaram em ônus para as camadas mais pobres da sociedade (OLIVEIRA, F. 2010).

É importante destacar que pouco tempo depois de promulgada a Constituição de 1988 houve uma crescente reivindicação, por parte dos políticos, empresários e diversos segmentos da sociedade, por uma nova reforma no sistema tributário que havia sido instalado no país. Inclusive, uma revisão da Constituição era prevista para 1993, mas, devido ao lançamento do Plano Real, ela não ocorreu (OLIVEIRA, F. 2010).

Na impossibilidade de uma ampla reforma, os anos de 1994 a 1998 foram marcados pelo mesmo mecanismo dos anos anteriores, ou seja, foram marcados por ajustes pontuais. Em 1994, com o objetivo de um ajuste fiscal provisório, foi criado o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), no âmbito do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), aumentaram as alíquotas de 10% para 15% e de 25% para 26,6%, além da criação de uma alíquota adicional de 35%. Foi criado, também, um instrumento de desvinculação de receitas da União (o Fundo Social de Emergência – FSE) que permitiria à União, a fim de atender suas necessidades de recursos, retirar 20% da sua receita antes de realizar as transferências previstas aos Estados, Municípios e políticas sociais. Em 1995, com o objetivo de corrigir as distorções e aumentar a arrecadação, foi realizada uma reforma do Imposto de Rendas das Pessoas Jurídicas (IRPJ) (OLIVEIRA, F. 2010).

Além disso, no ano de 1996, a fim de aumentar as receitas para a saúde, reforçar o ajuste fiscal e aumentar a competitividade externa, foram realizadas, respectivamente, a criação da Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeira (CPMF), a prorrogação do FSE, rebatizado de FEF, e feito o ressarcimento do PIS e Cofins aos exportadores e aprovado a Lei Kandir (EC 87/96). Já em 1997, com o objetivo de reforçar o ajuste fiscal e o aumento da arrecadação, aumentaram as alíquotas do IOF de 6% para 15% nas operações de

crédito, editaram o pacote fiscal contendo dezenas de medidas para aumentas a arrecadação e reduzir os gastos, aumentaram as alíquotas de IRPF, do IR sobre aplicações, do Imposto de Importação, do IPI sobre automóveis. Por fim, em 1998, com o objetivo de modernizar e manter o ajuste fiscal, foi aprovada a reforma administrativa e previdenciária (OLIVEIRA, F. 2010).

Mesmo sem uma reforma na estrutura do sistema, devido a essas medidas, conseguiu-se manter a carga tributária em patamar elevado. Entretanto, ampliaram-se as distorções e reforçou o papel de anticrescimento e antiequidade, uma vez que o sistema apresentou uma má qualidade na tributação e um aumento desordenado nas alíquotas (OLIVEIRA, F. 2010).

A fim de escapar da situação de insolvência e obter um empréstimo de cerca de 40 bilhões de dólares, o Brasil assinou em 1998 um acordo com o FMI comprometendo-se a gerar elevados superávits primários no triênio seguinte visando, desta maneira, reverter a trajetória entre dívida e PIB e reconquistar a confiança dos agentes econômicos. Posteriormente, o mercado decretou a administração via sistema de bandas e impôs a adoção do câmbio flutuante; com a extinção da âncora cambial, em junho de 1999 foi formalizado o regime de metas inflacionárias (OLIVEIRA, F. 2010).

Na visão do pensamento dominante, o equilíbrio das finanças públicas e o nível de endividamento seriam as condições requeridas para preservar a estabilidade econômica, dado que os desequilíbrios fiscais despertam uma reação preventiva dos agentes culminando em aumento de preços, inflação e instabilidade. Desta forma, a fim de cumprir esse compromisso, o governo procurou aumentar as receitas e criar mecanismos de controles dos governos subnacionais a partir de diversas medidas que foram adotadas ao longo dos anos e que serão mencionadas nos próximos parágrafos (OLIVEIRA, F. 2010).

Em 1999, houve um aumento da alíquota da Cofins e a extensão da mesma contribuição às instituições financeiras, prorrogação e elevação da alíquota da CPMF, elevação da alíquota da CSLL para empresas não financeiras. Em 2000, foi criado a Desvinculação da Receita da União (DRU) e Aprovado a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Já no ano de 2001, foi criada a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide)-combustíveis. Em 2002, houve a extinção parcial da cumulatividade do PIS e a Prorrogação da CPMF até final de 2004. Em 2003, foi prorrogada a CPMF e a DRU até 2007,

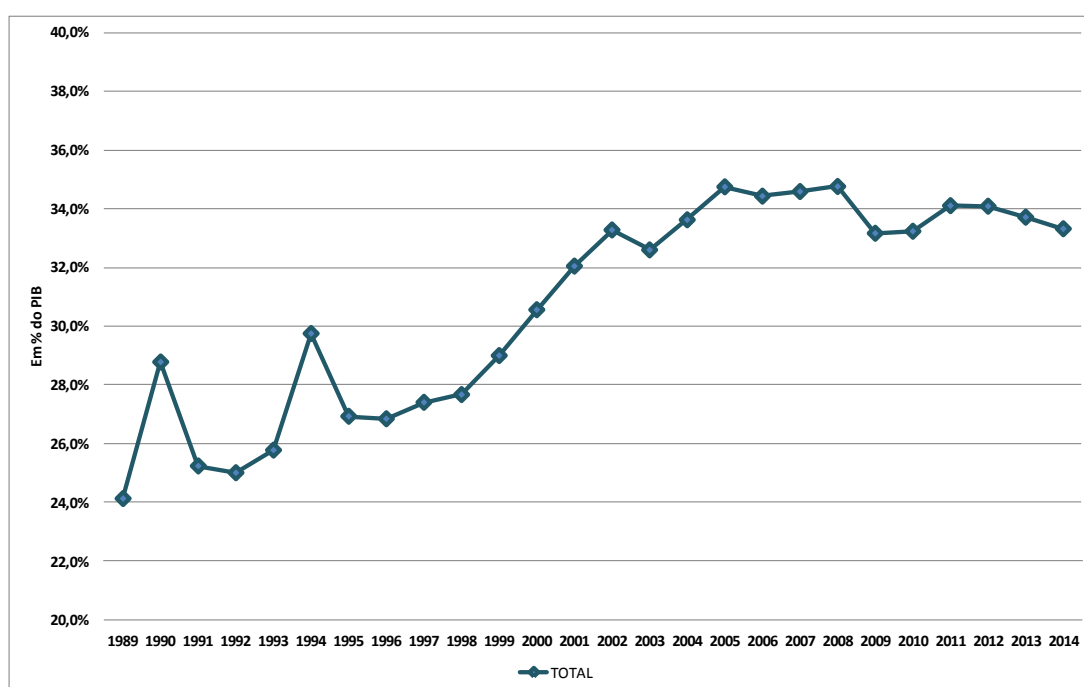


e aumentaram a alíquota da CSLL das empresas optantes pelo regime de lucro presumido, de 12% para 32% (OLIVEIRA, F. 2010).

No ano de 2004, tivemos a extinção parcial da cumulatividade da Cofins entre outras medidas destinadas à desoneração dos investimentos e ao estímulo à poupança de longo prazo. Modificação, a partir de 2005, das alíquotas do IR incidentes sobre o rendimento das aplicações financeiras, visando incentivo à poupança de longo prazo. Edição da MP 232 (“MP do mal”), para compensar perdas de receitas esperadas com a correção da tabela do IRPF. Já a Edição da MP 252 (“MP do bem”), que promoveu várias alterações no sistema tributário, ocorreu em 2005. No ano seguinte foi criado o Refis II (OLIVEIRA, F. 2010).

Em 2007, foi lançado o PAC e teve início a uma flexibilização da política fiscal. No ano de 2008, tivemos a Cobrança de 1,5% do IOF cobrado sobre os ganhos do capital estrangeiro em aplicações de renda fixa, a Isenção, para exportadores, de IOF incidente sobre operações de câmbio, a modificação, com redução do imposto, das alíquotas do IRPF, a fim de fortalecer a demanda interna e atenuar os efeitos da crise mundial e a Redução do IPI sobre carros novos e do IOF nas operações de crédito das pessoas físicas, com o mesmo objetivo de atenuar as consequências da crise mundial. Por fim, no ano de 2009, foi prorrogada a redução do IPI sobre carros novos, da Cofins sobre motocicletas e do IPI para os setores de material de construção e eletrodomésticos, como armas anticrise (OLIVEIRA, F. 2010).

**Gráfico 5 – Carga Tributária: 1989-2014 (Em % do PIB)**



Fonte: Varsano et al (1998), STN, CEF, RFB e IBGE. Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Elaboração Própria.

Em número, nossa carga tributária apresenta uma tendência de alta, como pode ser visto no gráfico a seguir, saindo de aproximadamente 24% do PIB em 1989 para 33% do PIB em 2014.

Como se pôde observar, o sistema sempre foi explorado com o objetivo de gerar recursos de acordo com as necessidades de determinado período e em conformidade com o tamanho do Estado, tornando, assim, um sistema prejudicial para o desempenho econômico do país, esbarrando na competitividade externa e na inequidade predominante em virtude da incidência indireta e cumulativa dos tributos. Não houve a preocupação de correção estrutural. Uma reestruturação dos impostos, uma limpeza na estrutura do sistema, para que o mesmo possa ser usado como um instrumento de política econômica e social e não apenas como um instrumento para política fiscal manter os compromissos assumidos anteriormente (OLIVEIRA, F. 2010).

Em um contexto geral, a carga tributária saiu de cerca de 12% do PIB, no início do século XX, chegando a 33%, em 2014. No mesmo período, os impostos indiretos encolheram significativamente, saindo de 85% para 50% do total arrecadado. A análise temporal também pode ser feita em relação à distribuição da carga tributária onde se constata que os Municípios, em detrimento dos Estados, ganharam espaço na arrecadação total.

## **CAPÍTULO II - OS IMPOSTOS SOBRE PROPRIEDADE**

Os Tributos sobre propriedades no Brasil estão presentes em cinco diferentes impostos. A seguir, serão apresentadas as características de cada um deles, mostrando, primeiramente, uma breve contextualização histórica, e, em seguida, destacando características como o seu fator gerador, a questão de imunidade, suas isenções, o contribuinte responsável pelo pagamento do imposto, sua base de cálculo, alíquotas aplicadas, e, por fim, mencionar a repartição da arrecadação entre os entes da federação.

### **II.1- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR**

#### **Breve Histórico**

O ano de 1822 foi o primeiro momento em que se projetou a criação de um Imposto Territorial Rural no Brasil com um projeto de lei que não teve sucesso. Em outros dois momentos, em 1843 e 1877, as tentativas continuaram sem apoio. Apenas em 1879 foi estabelecido um imposto de 5% sobre as propriedades urbanas e rurais, embora tenha sido revogado mais tarde (MENEGETTI, 1992).

Somente após a proclamação da República Federativa Brasileira, com a Constituição de 1891, houve a possibilidade de decretar um imposto territorial sobre imóveis rurais e urbanos, de competência exclusiva dos estados, conforme artigo 9, § 2º da constituição de 1891 (OLIVEIRA, T. 2010).

Na Constituição de 1934 surgiu a diferenciação entre o imposto territorial rural e urbano. A competência perante o ITR ficou a cargo dos Estados e persistiu assim até a Emenda Constitucional de 1961 que transferiu a competência aos municípios. Entretanto, em menos de quatro anos, com a Emenda Constitucional nº 10 de 1964, a cobrança do imposto foi transferida para a União e sua receita seria repassada aos municípios onde eram localizados os imóveis sobre os quais incida a tributação (MENEGETTI, 1992).

O Estatuto da Terra, como ficou chamado a Lei 4.504 de 1964, com o objetivo de vincular a tributação do ITR a uma função social e modificar a realidade fundiária brasileira, estabeleceu critérios de progressividade e regressividade levando em conta o valor da terra

nua, a área do imóvel, seu grau de utilização (GUT), o grau de eficiência e a área total, no país, do conjunto de imóveis do mesmo proprietário (OLIVEIRA, T. 2010).

Todavia, apenas com um controle apurado, através de um levantamento cadastral de cada um dos imóveis seria possível sustentar e implementar as políticas. Existia um incentivo implícito para que o proprietário declarasse valores elevados de GUT e valores inferiores de hectares, obtendo uma alíquota menor do que realmente deveria. Por outro lado, o inciso IV do 48º artigo, contribuía para a adimplência do imposto por sincronizar o vencimento com a época de comercialização do produto na região (OLIVEIRA, T. 2010).

Já o artigo 85º do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, demonstra a possibilidade de descentralização do ITR, dependendo, porém, de um processo de transferência integral da obrigação acessória de fiscalização e controle da receita (OLIVEIRA, T. 2010).

Um ano depois, com a Constituição de 1967, permaneceria a competência da união o papel de controlar e fiscalizar as propriedades rurais a fim de tributá-las, entretanto, o produto da arrecadação do ITR pertenceria aos municípios. Tal competência foi mantida na Constituição de 1988<sup>12</sup>, embora os municípios passem a receber, da união, 50% do produto dessa arrecadação, conforme a Constituinte de 1988, artigo 158, inciso II, (OLIVEIRA, T. 2010).

Vale mencionar que o ITR foi cobrado pelo Instituto Brasileiro de Reforma Agrária (IBRA) até 1970, ano em que esse órgão foi extinta e transferido sua função ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) que ficou responsável pela arrecadação até 1990 (MENEGETTI, 1992).

Somente mais tarde, no ano de 1990, com a Lei 8.022, de 12 de abril de 1990, foi transferida para a Secretaria da Receita Federal a competência de administração (tributação, arrecadação, fiscalização e cadastramento) das receitas arrecadadas pelo INCRA (OLIVEIRA, T. 2010).

A descentralização da fiscalização e cobrança do ITR se tornou mais clara com a Emenda Constitucional nº 42 de 2003, em seu 153º artigo, inciso III, que diz que o imposto será fiscalizado e cobrado pelos municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que

---

<sup>12</sup> Constituição Federal de 1988, art. 153, VI.

não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal (OLIVEIRA, T. 2010).

A Lei 11.250 de 2005 instituiu a condição dos municípios de obter integralmente a arrecadação do ITR, o dobro da atual participação. Entretanto, ficam condicionados à operacionalização das tarefas de fiscalização com recursos próprios e com as tarefas administrativas em relação à operacionalidade de controle (cadastro, cálculo, lançamento, controle de arrecadação, dívida etc.) (OLIVEIRA, T. 2010).

Mais tarde, com o Decreto nº 6.433, de 15 de abril de 2008, regularizou a celebração e a execução de convênios entre a Receita Federal do Brasil, o Distrito Federal e os Municípios. Ademais, instaurou o Comitê Gestor do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (CGITR), formado por três representantes da administração tributária federal e três representantes de Municípios ou DF, indicados pelo Ministro da Fazenda e pela Confederação Nacional dos Municípios, pela Associação Brasileira dos Municípios e pela Frente Nacional dos Prefeitos, respectivamente. A principal responsabilidade é dispor sobre as matérias relativas à atividades de fiscalização e cobrança do ITR. A Resolução CGITR nº 3, de 7 de julho de 2008 aprovou o Termo de Opção para Celebração de Convênio, texto padrão obrigatório para tal finalidade, que pode ser encontrado na página da receita federal (STN, 2014).

Este decreto também criou o Grupo de Trabalho Permanente denominado Observatório Extrafiscal do ITR (OEITR), com funções de avaliar o resultado da política extrafiscal do ITR e sugerir melhorias. É composto de 13 órgãos da administração federal direta e indireta. Na sequência do mesmo ano e no ano seguinte, o Decreto 6.433/2008 recebeu alterações de caráter administrativo a partir dos Decretos 6.621, de 29 de outubro de 2008, e 6.770, de 10 de fevereiro de 2009 (STN, 2014).

### **Fator Gerador**

O ITR tem como fator gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse (inclusive por usufruto) de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município (RFB, 2015).

## **Imunidade**

A imunidade ao ITR se dá em quatro hipóteses, desde que sejam atendidos os requisitos constitucionais e legais em cada uma delas: i) a pequena gleba rural; ii) os imóveis rurais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; iii) os imóveis rurais de autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; iv) os imóveis rurais de instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos (RFB, 2015).

Para melhor compreensão, vale destacar que se configura como gleba rural o imóvel rural com área igual ou inferior a: i) 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; ii) 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; iii) 30 ha, se localizado em qualquer outro município (RFB, 2015).

Ademais, a pequena gleba rural será imune do ITR desde que o proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título não possua qualquer outro imóvel, rural ou urbano. Por outro lado, caso a pequena gleba rural seja explorada por contrato de arrendamento, comodato ou parceria, não será imune a tributação do ITR (RFB, 2015).

A título de curiosidade, as terras ocupadas pelos índios são imunes do ITR, uma vez que são bens da União, mesmo que os índios tenham posse permanente, a título de usufruto especial. Nessa situação, a Secretaria do Patrimônio da União (SPU) é a responsável por informar a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a situação dessas áreas, imunizando-as (RFB, 2015).

## **Isenção**

Desde que atendidas as condições previstas em lei, serão isentos do ITR: i) o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento; ii) o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, titular do domínio útil ou possuidor a qualquer título, cuja área total em cada região observe o respectivo limite da pequena gleba rural; e iii) - os imóveis rurais oficialmente reconhecidos como áreas ocupadas por remanescentes de comunidades de quilombos que estejam sob a ocupação direta e sejam explorados pelos membros destas comunidades (RFB, 2015).

A fim de se obter isenção do ITR, um assentamento deve seguir alguns requisitos, de forma cumulativa: i) a titulação do imóvel rural estiver em nome coletivo; ii) a exploração for realizada por associação ou cooperativa de produção; iii) a fração ideal por família assentada não ultrapassar os limites da pequena gleba; iv) nenhum dos assentados possuírem, individual ou coletivamente, qualquer outro imóvel rural ou urbano; e v) não houver arrendamento, comodato ou parceria. Entretanto, vale destacar que perderá a isenção do imposto se o imóvel tenha área explorada por contrato de arrendamento, comodato ou parceria (RFB, 2015).

Ao se tratar de um contribuinte com um conjunto de imóveis rurais, o mesmo terá isenção das suas propriedades caso atenda os seguintes critérios, cumulativamente: i) a área total em cada região não pode exceder o limite da pequena gleba rural; ii) o conjunto de imóveis deve ser explorado pelo contribuinte só ou com sua família; iii) o contribuinte não pode possuir imóvel urbano; e iv) não pode haver arrendamento, comodato ou parceria. Vale lembrar que o limite de pequena gleba rural a ser constado é o somatório das áreas dos imóveis rurais por região, de forma isolada, não podendo cada somatório exceder o limite da pequena gleba rural na região. Por outro lado, o conjunto de imóveis rurais não será isento do ITR se tiver área explorada por contrato de arrendamento, comodato ou parceria, mesmo que apenas um dos imóveis (RFB, 2015).

### **Contribuinte**

É contribuinte do ITR aquele que, em relação ao imóvel rural a ser declarado, seja: a) proprietário; b) titular do domínio útil (enfiteuta ou foreiro); c) possuidor a qualquer título, inclusive o usufrutuário. Adotando como propriedade aquela definida pelo Código Civil, ou seja, é o direito de usar, gozar e dispor do imóvel e de reavê-lo (RFB, 2015).

O titular do domínio útil é aquele que adquiriu o imóvel rural por enfiteuse ou aforamento. Já o possuidor a qualquer título é aquele que tem a posse plena do imóvel rural, sem subordinação (posse com animus domini), seja por direito real de fruição sobre coisa alheia, como ocorre no caso do usufrutuário, seja por ocupação, autorizada ou não pelo Poder Público. A expressão posse a qualquer título refere-se à posse plena, sem subordinação, abrangendo a posse justa (legítima) e a posse injusta (ilegítima). A posse será justa se não for violenta, clandestina ou precária; será injusta se for: i) violenta, ou seja, adquirida pela força física ou coação moral; ii) clandestina, em outras palavras, instituída de forma oculta daquele

que tem interesse em tomar conhecimento; iii) precária, quando tem origem do abuso de confiança por parte de quem recebe a coisa (RFB, 2015).

### **Base de Cálculo e Alíquota**

A base de cálculo do ITR é o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt). O valor do ITR a ser pago é obtido por meio da multiplicação do VTNt pela alíquota correspondente, considerados a área total e o grau de utilização (GU) do imóvel rural (RFB, 2015).

Destaca-se que, por definição, o Valor da Terra Nua (VTN) é o valor de mercado do imóvel rural, excluídos os valores de mercado relativos a: i) construções, instalações e benfeitorias; ii) culturas permanentes e temporárias; iii) pastagens cultivadas e melhoradas; iv) florestas plantadas. Tendo o Valor da Terra Nua Tributável (VTNt) obtido a partir da multiplicação do VTN pelo quociente entre a área tributável (área total menos a área não tributável) e a área total do imóvel (RFB, 2015).

O Grau de utilização (GU) é a relação percentual entre a área utilizada pela atividade rural e a área aproveitável do imóvel rural (RFB, 2015).

Para melhor compreensão, a seguir serão destacados quais os critérios para que a área se enquadre em utilização pela atividade rural e qual a definição da área aproveitável do imóvel.

Área efetivamente utilizada pela atividade rural é a porção da área aproveitável do imóvel que tenha: i) sido plantada com produtos vegetais, inclusive com reflorestamentos de essências exóticas ou nativas destinadas ao corte, ou permanecido em descanso para a recuperação do solo; ii) servido de pastagem, nativa ou plantada, observados, quando aplicáveis, os índices de lotação por zona de pecuária, ou sido ocupada com pastagens ainda em formação; iii) sido objeto de exploração extrativa; iv) servido para a exploração de atividade granjeira ou aquícola; v) sido objeto de implantação de projeto técnico, nos termos do art. 7º da Lei nº 8.629, de 25 de fevereiro de 1993, vi) se situado em área de ocorrência de calamidade pública, da qual tenha resultado frustração de safras ou destruição de pastagens; e vii) sido oficialmente destinada à execução de atividades de pesquisa e experimentação com o objetivo de obter avanço tecnológico na agricultura (RFB, 2015).



Denomina-se área aproveitável a que for sujeita de exploração agrícola, pecuária, granjeira, aquícola ou florestal. É a área total do imóvel, excluídas: i) as áreas não tributáveis (de preservação permanente, de reserva legal, de Reserva Particular do Patrimônio Natural (RPPN), de interesse ecológico, de servidão ambiental, cobertas por florestas nativas, primárias ou secundárias em estágio médio ou avançado de regeneração ou alagadas para fins de constituição de reservatório de usinas hidrelétricas autorizada pelo Poder Público); e ii) as áreas ocupadas com benfeitorias destinadas à atividade rural. Vale destacar que as áreas ocupadas com benfeitorias, construções e instalações empregadas diretamente na exploração de atividade granjeira ou aquícola não são excluídas da área aproveitável, por serem consideradas áreas utilizadas pela atividade rural (RFB, 2015).

Na tabela a seguir são apresentadas as alíquotas aplicadas para o cálculo do ITR, mostrando a sua progressividade de acordo com o tamanho do imóvel rural, medido em hectares, e o seu Grau de Utilização.

**Tabela 8 – Alíquota para cálculo do ITR**

Área total do imóvel (em hectares)	Grau de Utilização (Em %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
<b>Até 50</b>	0,03	0,2	0,4	0,7	1
<b>Maior que 50 até 200</b>	0,07	0,4	0,8	1,4	2
<b>Maior que 200 até 500</b>	0,1	0,6	1,3	2,3	3,3
<b>Maior que 500 até 1.000</b>	0,15	0,85	1,9	3,3	4,7
<b>Maior que 1.000 até 5.000</b>	0,3	1,6	3,4	6	8,6
<b>Acima de 5.000</b>	0,45	3	6,4	12	20

Fonte: Lei nº 9.393, de 19 de Dezembro de 1996. Elaboração própria.

### **Distribuição da Arrecadação**

Previsto na Constituição do Brasil, precisamente no inciso II do 158º artigo, pertencem aos municípios cinquenta por cento (50%) do produto arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo cem por cento (100%) do arrecadado na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III que possibilita a fiscalização e cobrança pelos Municípios que assim optarem desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

Opção essa, regulamentada pela lei nº 11.250, de 27 de Dezembro de 2005, informa que a União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

Outro ponto importante foi aprovação da Emenda Constitucional nº 53, de 19 de dezembro de 2006 que criou o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Básico e de Valorização do Magistério (FUNDEB) em substituição ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEFi). A fonte de recursos do FUNDEB foi formada por deduções nos repasses do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), do Fundo de Participação dos Estados (FPE), da Lei Complementar 87 de 1996 e do IPI-Exportação, além de descontos na arrecadação dos impostos ICMS, IPVA, Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e ITR. A Medida Provisória nº 339, de 28 de dezembro de 2006 foi transformada na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007. Atualmente, a dedução do FUNDEB é de 20% do valor do imposto arrecadado (STN, 2014).

## **II.2 - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU**

### **Breve Histórico**

Sua origem remete ao 19º dia de maio de 1799, quando a Rainha D. Maria recomendou ao Governador da Bahia que instaurasse o estabelecimento de décimas nas casas das cidades marítimas (FRAGA, 2003).

Teve seu início quando instituído pelo Alvará de 27 de junho de 1808, com o nome de "Décima Urbana", sendo cobrado pela Real Coroa Portuguesa em território brasileiro até o ano de 1834, quando se transferiu tal competência as províncias (ELLWANGER, 2011).

Em virtude dos resultados satisfatórios colhidos na arrecadação do imposto, aumentou o interesse do poder público em obter maiores ganhos que atenderiam os gastos imensuráveis

do país. Desta forma, diversas alterações foram feitas com o objetivo de ampliar o campo de incidência da décima urbana (ELLWANGER, 2011).

Na Constituição de 1891 era destinada aos Estados a competência exclusiva para decretar impostos sobre imóveis rurais e urbanos. Entretanto, com a constituição de 1934, exclui da competência dos Estados o imposto sobre a propriedade territorial urbana e cria dois impostos distintos, o imposto predial e o imposto territorial urbanos, passando para competência dos Municípios. Vale destacar que o fato gerador para a incidência do imposto não era apenas a localização do imóvel, mas também a sua situação, pois incidia sobre o imóvel edificado e não edificado.

Somente com a Constituição de 1946 ocorreu a unificação desses impostos, que passou a denominá-lo Imposto Predial e Territorial Urbano, de acordo com o artigo 29, inciso I (FRAGA, 2003).

Atualmente, a Constituição da República Federativa do Brasil traz a previsão de que o Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é da competência dos Municípios, conforme pode ser visto em seu artigo 156, inc. I (DUARTE & ALCÂNTARA, 2013).

### **Fator Gerador**

O Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172/66) é a lei que define as normas gerais sobre a base de cálculo, o fato gerador e as hipóteses de incidência do IPTU (AFONSO; *et al* 2013).

Em seu 32º artigo, o CTN, dispõe que o imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município (CTN, Lei nº 5.172/66).

Entende-se como zona urbana a definida em lei municipal, observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos dois dos seguintes itens, construídos ou mantidos pelo poder Público: i) meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; ii) abastecimento de água; iii) sistema de esgotos sanitários; iv) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; v) escola primária

ou posto de saúde a uma distância máxima de três quilômetros do imóvel considerado (CTN, Lei nº 5.172/66).

Destaca-se ainda que a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas anteriormente (CTN, Lei nº 5.172/66).

### **Imunidade**

A “imunidade recíproca”, denominada na Constituição Federal, precisamente no art. 150, determina que a União, os estados e os municípios não poderão instituir impostos sobre patrimônio, renda e serviços uns dos outros. O IPTU se enquadra nessa situação. Desta forma, o imóvel pertencente tanto pela União quanto pelo Estado não poderá ser tributado pelo município (AFONSO; et al (b) 2013).

Existiam dúvidas quanto à incidência do IPTU sobre os imóveis de propriedade dessas entidades e alugados a terceiros, mas tais dúvidas foram sanadas com a Súmula nº 724 do STF que estabeleceu a imunidade ao IPTU, desde que o valor dos aluguéis sejam destinado nas atividades da entidade (AFONSO; et al (b) 2013).

A orientação, mesmo que não sumulado pelo STF e nem esteja na Constituição Federal, é de aderir a imunidade recíproca para as empresas públicas e sociedades de economia mista, contanto que trabalhem na prestação de serviço público (art. 175, CF) (AFONSO; et al (b) 2013).

### **Isenção**

A Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF (lei complementar nº 101/00) dispõe sobre algumas regras que procuram reduzir as isenções dadas pelos municípios com certo grau de liberalidade. Desta forma, para que as isenções sejam legais, os municípios deverão acompanhar o impacto no orçamento do exercício, atender os padrões dispostos na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), obedecendo no mínimo uma das seguintes condições: a) demonstrar que a renúncia leva em conta a Lei Orçamentária Anual (LOA), não afetando as metas de resultados fiscais estabelecidas em anexo da LDO; e b) estar acompanhadas de medidas de compensação pelo aumento permanente da receita (AFONSO; et al (b) 2013).

## **Contribuinte**

O CTN, em seu Art. 34, dispõe que o contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título (CTN, Lei nº 5.172/66).

Para melhor compreensão, o proprietário é aquele que consta no registro do imóvel perante o cartório de registro de imóveis como proprietário. Já o titular do domínio útil é o foreiro que detém direitos sobre imóvel sujeito ao instituto da enfiteuse. E por último, o possuidor é aquele que age como se titular do bem fosse, desde que em caráter permanente e de maneira passível de aquisição da propriedade pela via da usucapião. Vale ressaltar que o mero detentor, como por exemplo o caseiro, ou locatário (posse transitória em razão de negócio) não se sujeita ao pagamento de IPTU (ELLWANGER, 2011).

## **Base de Cálculo e Alíquota**

O CTN, em seu Art. 33, dispõe que a base do cálculo do imposto é o valor venal do imóvel. Destaca-se que na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (CTN - Lei nº 5.172/66).

A base de cálculo deverá corresponder ao valor à vista de venda, sendo calculado pelo soma do valor do terreno e da construção, e tendo como recurso para avaliação a planta genérica de valores, que somente será alterada após o envio de projeto de lei para a Câmara Municipal (AFONSO; et al 2013).

A possibilidade de progressividade do IPTU pode ocorrer mediante a duas situações, conforme prevê a Constituição Federal após a Emenda Constitucional nº 29 de 2000: i) em razão do valor do imóvel (valor venal), ou seja, tendo por base a capacidade contributiva do proprietário, podendo, nesse caso ter alíquotas diferentes por causa da localização e do uso do imóvel; e ii) progressividade no tempo, com objetivo de reafirmar a função social da propriedade, podendo, nessa hipótese, ir aumentando a alíquota do tributo ano a ano, forçando o dono do imóvel a edificar ou ocupar a propriedade (AFONSO; et al 2013).

Há um debate perante a inconstitucionalidade da progressividade do IPTU conforme o valor venal, ao mencionar a impossibilidade de progressividade do imposto por confrontar os

direitos e garantias individuais do contribuinte, direitos esses que não podem ser extinto por qualquer legislação por ser considerada como cláusulas pétreas pela nossa Constituição em seu 60º artigo (AFONSO; et al (b) 2013).

De acordo com Afonso, há um equívoco ao confundir a progressividade com a seletividade. Uma vez que a seletividade ocorreria se o IPTU tivesse alíquotas diferentes para imóveis diferentes em razão da utilização, localização ou qualquer outro critério que ressaltasse a diferença de um imóvel para outro. Por outro lado, a progressividade diz respeito a evolução da alíquota em função do aumento da base de cálculo, segundo o valor venal, seguindo a capacidade contributiva do contribuinte (AFONSO; et al (b) 2013).

Como o Brasil é constituído por mais de cinco mil cidades, seria impossível apresentar a alíquotas aplicadas em cada um dos municípios. A título de curiosidade, na tabela abaixo, serão apresentadas as alíquotas aplicadas nas capitais brasileiras:

**Tabela 9 – Alíquota para cálculo do IPTU nas Capitais**

Capitais	Estados	Sigla	Alíquota				Lei
			Predial		Territorial		
			Mínimo	Máximo	Mínimo	Máximo	
Rio Branco	Acre	AC	0,5	2	2	2	Lei Nº 1.508 de Dezembro De 2003
Maceió	Alagoas	AL	1	1	2	2	Lei Nº 4.486, de 28 de Fevereiro de 1996.
Macapá	Amapá	AP	0,5	4	0,5	4	Lei Complementar Nº 110 De 10/12/2014
Manaus	Amazonas	AM	0,9	3	0,9	3	Lei Nº 1.628, de 30 de Dezembro de 2011.
Salvador	Bahia	BA	1,5	3	1,5	3	Lei Nº 8.723/2014
Fortaleza	Ceará	CE	0,6	2	0,6	2	Lei Complementar Nº 159, de 23 de Dezembro de 2013
Brasília	Distrito Federal	DF	0,3	3	0,3	3	Decreto Nº 28.445, de 20 de Novembro de 2007.
Vitória	Espírito Santo	ES	0,16	3	0,16	3	Lei Nº 6.926 De 21 de Novembro de 2006.
Goiânia	Goiás	GO	0,2	4	0,2	4	Lei Complementar Nº 181, de 01 de Outubro de 2008.
São Luis	Maranhão	MA	0,7	1,2	2	2	Decreto N.º 33.144, De 28 de Dezembro de 2007
Cuiabá	Mato Grosso	MT	0,4	0,4	2	2	Lei Complementar Nº 129, de 26-12-2005
Campo Grande	Mato Grosso do Sul	MS	1	1	1	3,5	Lei N. 1466 De 26/10/1973
Belo Horizonte	Minas Gerais	MG	0,6	1,6	1	3	Lei Nº 9795, de 28 de Dezembro de 2009
Curitiba	Paraná	PR	0,2	1,8	1	3	Decreto Nº 1470, de 12 de Dezembro de 2006
João Pessoa	Paraíba	PB	1	2,5	1,2	2,5	Lei Complementar Nº 53, de 23/12/2008
Belém	Pará	PA	0,3	1	1,5	3	Lei Nº 7.359, de 30/12/1986
Recife	Pernambuco	PE	0,6	2	3	3	Lei Nº 16.933, de 30.12.2003
Teresina	Piauí	PI	0,2	1,2	1,2	2,6	Lei Complementar Nº 4.048, de 29.09.2010
Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	RJ	1,2	2,8	3,5	3,5	Lei 2.955/99, de 30 de Novembro de 1999
Natal	Rio Grande do Norte	RN	0,6	2	1	2	Lei Nº 3.882, De 11 De Dezembro de 1989
Porto Alegre	Rio Grande do Sul	RS	0,85	1,1	0,95	6	Lc 556/06
Porto Velho	Rondônia	RO	0,5	1,75	2,5	2,5	Lei Complementar Nº 199, de 21 De Dezembro de 2004
Boa Vista	Roraima	RR	0,5	1	0,5	2,5	Lei Complementar Nº 002, De 2011
Florianópolis	Santa Catarina	SC	0,5	1,7	0,5	2	Lei Complementar 007/97
Aracaju	Sergipe	SE	0,8	2,4	2,5	4	Lei 1547/89
São Paulo	São Paulo	SP	1	1,5	1,5	1,5	Lei nº 13.250, de 27/12/01
Palmas	Tocantins	TO	0,25	2,5	3	6	Lei Complementar Nº 285 de 31/10/2013

Fonte: Leis/Decretos das Capitais, conforme mencionados na Tabela. Elaboração própria.

Vale destacar que essas alíquotas podem incorrer em progressões de acordo com cada especificação e peculiaridade de cada uma das cidades.

Como pode ser visto, existe uma diferenciação de alíquotas entre imóveis edificados e não edificados. Essa diferença não se trata de progressividade, uma vez que não está

vinculada a elevação do valor venal do imóvel. Tal diferença é válida, uma vez que não existe qualquer regra que determina uma alíquota única na tributação de tal imposto. Vale destacar que não há tratamento desigual entre os contribuintes ou violação do princípio de isonomia, uma vez que as características do imóvel põe o contribuinte em categorias diferentes (FRAGA, 2003).

Ademais, um outro motivo para favorecer a diferenciação de alíquotas entre o IPTU predial e o territorial é a utilização do imposto como mecanismo de estabelecimento da ocupação do espaço urbano (FRAGA, 2003).

### **Distribuição da Arrecadação**

Toda a arrecadação do IPTU é mantida nos respectivos municípios. Não há transferência do que é arrecadado nos municípios aos seus Estados ou até mesmo a União.

## **II.3 - Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação – ITCMD**

### **Breve Histórico**

A primeira presença da tributação sobre herança prevista no Brasil foi constituída pelo Alvará de 17 de junho de 1809, dois anos depois regulamentado pelo Alvará de 2 de outubro de 1811, que previa a denominada “décima das heranças e dos legados”. Destaca-se que o tributo isentava os ascendentes e descendentes de cujos e que as alíquotas variavam de acordo com o grau de parentesco (NETO, 2015).

A receita da “décima das heranças e dos legados” ficou restrita à receita geral nos primeiros anos do Império do Brasil, mudando tal situação apenas em 1832 quando passou a incorporar a receita das províncias. Até a Constituição Federal de 1891, a maior mudança no período se deu na denominação, passando a se configurar o “imposto de transmissão de propriedade”, conforme artigo 19 da Lei nº 1.507 de 26 de setembro de 1867 (NETO, 2015).

A Constituição Federal de 1891 definiu em seu nono artigo a competência tributária estadual para decretar impostos sobre a transmissão de propriedade (NETO, 2015).

Apenas na Constituição de 1934 que o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis foi dividido nos dois impostos que conhecemos atualmente. Nessa ocasião, surgiram o Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos” e o Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis”, continuando os impostos de competência dos Estados (ÁLVARES & FERREIRA, 2006).

Vale destacar que o 128º artigo trouxe algo inovador na época – a progressividade do imposto, representando um progresso incalculável a este imposto. Entretanto, tal previsão de progressividade não foi acatada nas Constituições de 1937 e 1946, mas permaneceram a divisão entre transmissão causa mortis e inter vivos (NETO, 2015).

A Emenda Constitucional nº 5 de 1961, dividiu a competência do “Inter Vivos” e do “Causa Mortis”, transferindo a competência em relação ao primeiro imposto aos Municípios e manteve a competência Estadual perante o segundo imposto (ÁLVARES & FERREIRA, 2006).

Mais tarde, em 1965, os impostos foram novamente unificados em um só imposto, de competência Estadual, conforme Emenda Constitucional nº 18 de 1965 (ÁLVARES & FERREIRA, 2006).

Por fim, a Constituição Federal de 1988 realizou novamente o desdobramento deste imposto. Mantendo a competência dos Estados para o Imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos, e destinou aos Municípios a competência do Imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos (inter vivos), o ITBI (NETO, 2015).

Vale destacar que a competência da instituição do imposto possui uma peculiaridade prevista no §1 do art. 155. Quando instituído o imposto relativo a bens imóveis e respectivos direitos, a competência será do Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal. Entretanto, quando relativo a bens móveis, títulos e créditos, a competência é do Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver o domicílio o doador, ou ao Distrito Federal<sup>13</sup>.

### **Fator Gerador**

O ITCMD é um devido por toda pessoa física ou jurídica que receber bens ou direitos como herança, diferença de partilha ou doação. Tem como fato gerador a transmissão, a

---

<sup>13</sup> Constituição Federal de 1988, art 155, § 1º.



qualquer título, por ato não oneroso, de imóveis e de direitos a eles relativos, inclusive bens móveis, títulos e créditos (ANDRADE, 2010).

O ITCMD incide sobre bens imóveis situados no Estado e respectivos direitos, e sobre os bens móveis, títulos e créditos, quando o inventário ou arrolamento se processar ou o doador tiver domicílio no Estado (ANDRADE, 2010).

### **Isenção**

Em relação às isenções, a Assembléia Legislativa do Estado onde se localiza o bem imóvel doado ou inventariado, ou então o domicílio do doador ou do inventariado, é o responsável por legislar perante tais situações, cabendo a lei ser específica para os esses casos de não pagamento ou pagamento reduzido, ou então até a não incidência do ITCMD (ÁLVARES & FERREIRA, 2006).

### **Contribuinte**

O CTN dispõe em seu 42º artigo acerca do Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos a eles, e cita que o Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei, podendo ser qualquer pessoa que a lei dispuser dentro da relação tributária, isto no caso de doação, por que em se tratando de transmissão de herança, ou legado, o de cujus não pode figurar na condição de sujeito passivo (ANDRADE, 2010).

### **Base de Cálculo e Alíquota**

O Código Tributário Nacional em 38º artigo informa que base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos, quando se trata de bens móveis. No caso da transmissão causa mortis, o valor dos bens que integrará a base de cálculo do imposto será o valor dos bens na data de avaliação. Já no caso das doações, também será utilizado o valor venal dos bens e direitos na constituição da base de cálculo, a única diferença é que a apuração do valor de mercado se dará no exato momento da transmissão dos bens doados (NETO, 2015).

A Constituição de 1988 em seu art. 155, §1º, IV ordena que o imposto tenha suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. Mesma situação é encontrada no CTN, no

39º artigo, que diz que a alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal. A Resolução nº 9/1992 do Senado Federal determinou que a alíquota máxima para o ITCMD no valor de 8%, limite sob o qual os Estados e Distrito Federal podem formular suas alíquotas (NETO, 2015).

A tabela a seguir contem as alíquotas aplicadas em cada Unidade Federativa do Brasil, para maiores detalhes em relação a progressividade, vale consultar a lei de cada Estado:

**Tabela 10 – Alíquota para cálculo do ITCMD**

Estados	Sigla	Alíquota		Lei
		Mínimo	Máximo	
Acre	AC	2 (D)	4 (CM)	Lei Complementar Nº 271 de 27 de Dezembro de 2013.
Alagoas <sup>1</sup>	AL	2	4	Decreto Nº 10306 de 24 de Fevereiro de 2011.
Amapá	AP	3 (D)	4 (CM)	Decreto Nº 3056 de 17 de Junho de 2005 e Decreto Nº 3601 de 29 de Dezembro de 2000.
Amazonas	AM	2	2	Lei Complementar 66 de 30 de Dezembro de 2008.
Bahia <sup>2</sup>	BA	3,5	8	Lei Nº 4.826 de 27 De Janeiro de 1989 e Lei Nº 12.609, de 27/12/12.
Ceará <sup>3</sup>	CE	2	8	Lei 13.417 de 30 de Dezembro de 2003.
Distrito Federal <sup>4</sup>	DF	4	6	Lei Nº 3.804, de 08 de Fevereiro de 2006, e Lei Nº 5.549, de 15 de Outubro de 2015.
Espírito Santo	ES	4	4	Decreto N.º 3.469-R de 19 de Dezembro de 2013.
Goiás <sup>5</sup>	GO	2	8	Lei Nº 11.651, de 26 de Dezembro de 1991. Lei Nº 19.021, de 30 de Setembro de 2015.
Maranhão	MA	2 (D)	4 (CM)	Lei Nº 7.799 de 19 de Dezembro de 2002.
Mato Grosso <sup>6</sup>	MT	2	4	Lei Nº 7.850, de 18 de Dezembro de 2002.
Mato Grosso do Sul	MS	3 (D)	6 (CM)	Lei Nº 4759 de 16 de Novembro de 2015.
Minas Gerais	MG	5	5	Lei Nº 14.941, de 29 de Dezembro de 2003
Paraná	PR	4	4	Lei Nº 8.927 de 28 de Dezembro de 1988.
Paraíba <sup>7</sup>	PB	2	8	Lei Nº 10.507 de 18 de Setembro de 2015.
Pará	PA	4	4	Lei Nº 5.529, de 5 de Janeiro de 1989.
Pernambuco <sup>8</sup>	PE	2	8	Lei Nº 15.601, de 30 de Setembro de 2015.
Piauí	PI	4	4	Lei Ordinária Nº 6.043 de 30 de Dezembro de 2010.
Rio de Janeiro	RJ	4	4	Lei Nº 3515, de 21 de Dezembro de 2000.
Rio Grande do Norte <sup>9</sup>	RN	3	6	Lei Nº 9.993, de 29 de Outubro de 2015.
Rio Grande do Sul <sup>10</sup>	RS	3	6	Lei Nº 14.741, de 24 de Setembro de 2015.
Rondônia <sup>11</sup>	RO	2	4	Decreto Nº 15474, de 29 de Outubro de 2010.
Roraima	RR	4	4	Lei Nº 59, De 28 de Dezembro de 1993.
Santa Catarina <sup>12</sup>	SC	1	8	Lei Nº 13.136, de 25 de Novembro de 2004
Sergipe <sup>13</sup>	SE	2	8	Lei Nº 8.044/2015, Lei Nº 7.724 de 08 de Novembro de 2013.
São Paulo	SP	4	4	Lei Nº 10.992, de 21 de Dezembro de 2001
Tocantins <sup>14</sup>	TO	2	4	Lei Nº 1.287/2001

Fonte: Leis/Decretos, conforme mencionados na Tabela. Elaboração própria.

## Distribuição da Arrecadação

Toda a arrecadação do ITCMD é mantida nos respectivos estados. Não há transferência do produto arrecadado nos Estados aos seus Municípios ou até mesmo a União. Entretanto, vale mencionar que 20% da arrecadação do imposto é direcionado para ao FUNDEB.

## **II.4 - Imposto sobre Transmissão "Inter Vivos"- ITBI**

### **Breve Histórico**

Não se faz necessário expor o breve histórico do Imposto sobre Transmissão “Inter Vivos”, uma vez que o mesmo possui origem conjunta com o ITCMD apresentado anteriormente.

### **Fator Gerador**

Conforme art. 156 da Constituição Federal compete aos Municípios instituir o imposto sobre transmissão “Inter Vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição<sup>14</sup>.

### **Isenção**

Todo tipo de isenção, subsídios, redução e anistia de impostos instituídos deverão ser feitos, sempre, através de Lei editada pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal. No caso do ITBI, a Lei parti do próprio Município que deverá, além de isentar o contribuinte, justificar o motivo da isenção, sob pena de responsabilização pela Lei de Crimes Fiscais e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (ÁLVARES & FERREIRA, 2006).

### **Imunidade**

O 156º artigo da Constituição Federal dispõe que o ITBI não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Constituição Federal de 1988, art 156, II.

<sup>15</sup> Constituição Federal de 1988, art 156, § 2º.

## **Contribuinte**

O CTN dispõe em seu art. 42 informa que o Contribuinte do imposto é qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei.

## **Base de Cálculo e Alíquota**

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. (CTN, art. 38 e LM 11.154/91, art. T).

Existe uma grande gama de interpretações controversas sobre o que é o valor venal do imóvel. (ÁLVARES & FERREIRA, 2006). A interpretação literal leva à conclusão de que o valor venal é o valor de mercado do bem. Valor venal é o valor de venda, ou seja, o valor de mercado (CONTI, 2002).

O valor declarado na Escritura de Compra e Venda também poderá ser utilizado como base de cálculo do ITBI, caso o setor de arrecadação do Município aceitar como valor de mercado do imóvel. O que nunca vai ser permitido é declarar um determinado valor na escritura e recolher o imposto sobre um valor abaixo (ÁLVARES & FERREIRA, 2006).

De acordo com o Código Tributário Nacional, alíquota do imposto não excederá os limites fixados em resolução do Senado Federal, que distinguirá, para efeito de aplicação de alíquota mais baixa, as transmissões que atendam à política nacional de habitação. Ademais, vale destacar que as alíquotas são adotadas de acordo com cada município e que a base de cálculo é arbitrada pela prefeitura (ÁLVARES & FERREIRA, 2006).

A tabela abaixo apresenta a alíquota aplicada nas capitais brasileiras, uma vez que é inviável apresentar as alíquotas aplicadas em cada um dos municípios do país:

**Tabela 11 – Alíquota para cálculo do ITBI nas Capitais**

Capitais	Estados	Sigla	Alíquota		Lei
			Mínimo	Máximo	
Rio Branco	Acre	AC	0,5	2	Lei Nº 1.508 De Dezembro De 2003
Maceió	Alagoas	AL	0,5	2	Lei Nº 4.486, De 28 De Fevereiro De 1996.
Macapá	Amapá	AP	1	2	Lei Complementar Nº 110 De 10/12/2014
Manaus	Amazonas	AM	0,5	2	Lei Nº 459, De 30 De Dezembro De 1998
Salvador	Bahia	BA	1	3	Lei Nº 7.186, De 27 De Dezembro De 2006
Fortaleza	Ceará	CE	0,5	3	Lei Complementar Nº 159, De 23 De Dezembro De 2013
Brasília	Distrito Federal	DF	3	3	Decreto Nº 37.151, De 04 De Março De 2016
Vitória	Espírito Santo	ES	1	2	Decreto Nº 12.882 De 30/06/2006
Goiânia	Goiás	GO	2	2	Lei Complementar Nº 243, De 19 De Fevereiro De 2013
São Luis	Maranhão	MA	0,5	2	Decreto N.º 33.144, De 28 De Dezembro De 2007 –
Cuiabá	Mato Grosso	MT	0,5	2	Lei Complementar Nº 043 De 23 De Dezembro 1997
Campo Grande	Mato Grosso do Sul	MS	0,5	2	Lei Número 2.592, De 27 De Janeiro De 1989
Belo Horizonte	Minas Gerais	MG	0,5	2	Decreto Nº 6.240, De 24 De Fevereiro De 1989
Curitiba	Paraná	PR	0,2	2,4	Lei Complementar Nº 52, De 10 De Novembro De 2004
João Pessoa	Paraíba	PB	3	3	Lei Complementar Nº 53, De 23/12/2008
Belém	Pará	PA	1	2	Lei Ordinária N.º 8792, De 30 De Dezembro De 2010
Recife	Pernambuco	PE	1	3	Lei Nº 17.904, De 25.9.2013.
Teresina	Piauí	PI	2	2	Lei Complementar Nº 3.606, De 29 De Dezembro De 2006
Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	RJ	2	2	Lei Nº 1.364/88
Natal	Rio Grande do Norte	RN	3	3	Lei Nº 3.882, De 11 De Dezembro De 1989
Porto Alegre	Rio Grande do Sul	RS	3	3	Lei Complementar 607/2008
Porto Velho	Rondônia	RO	2	2	Lei Complementar Nº 199, De 21 De Dezembro De 2004
Boa Vista	Roraima	RR	1,5	1,5	Lei Complementar Nº. 1.223 De 29 De Dezembro De 2009
Florianópolis	Santa Catarina	SC	3	3	Lei Complementar Nº 328, De 2008
Aracaju	Sergipe	SE	2	2	Decreto Nº 4.068 De 04 De Setembro De 2012
São Paulo	São Paulo	SP	0,5	3	Lei Nº 16.098, De 29/12/14
Palmas	Tocantins	TO	0,5	3	Lei Complementar Nº 285 De 31/10/2013

Fonte: Leis/Decretos das Capitais, conforme mencionados na Tabela. Elaboração própria.

## Distribuição das Receitas

Toda a arrecadação do ITBI é mantida nos respectivos municípios. Não há transferência do produto arrecadado nos municípios aos seus Estados ou até mesmo a União.

## II.5 - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

### Breve Histórico

O IPVA tem como origem a Taxa Rodoviária Única (TRU) que distinguia as propriedades pelo seus valores e de sua procedência, favorecendo alguns tipos de veículos como os movidos a álcool carburante. Seu recolhimento ocorria em conjunto entre os Estados e a União. A cobrança era feita anualmente, por meio de vistoria e licenciamento dos veículos pelos DETRANS (ROSSO, 2010).

Entretanto, antes da TRU, a partir da Constituição de 1967, o Governo Federal criou a “Taxa Rodoviária Federal” pelo Decreto-Lei 397/68, com o propósito de custear as obras, manter e conservar as estradas federais, sendo devida pelos veículos motorizados que

transitassem pelo território nacional. Um pouco mais tarde, com o Decreto 999/69, o Governo eliminou a possibilidade de concomitância de taxas rodoviárias federal, municipais e estaduais, criando a Taxa Rodoviária Única (ROSSO, 2010).

O IPVA foi introduzido pelo 2º artigo da Emenda Constitucional nº 27, de 28 de novembro de 1985 – EC nº 27/85 –, que adicionou o inciso III ao artigo 23 da Constituição Federal de 1967, dando competência aos Estados e ao Distrito Federal a sua instituição (BERNINI, 2010).

A redação é semelhante daquela contida no 155º artigo da Constituição Federal de 1988. Contudo, diferencia em relação ao impedimento da cobrança de impostos ou taxas incidentes sobre a utilização de veículos, que, ao contrário na Constituição anterior, não é mencionada pela atual Carta Constitucional (BERNINI, 2010).

### **Fator Gerador**

O IPVA tem como fato gerador a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie. Assim, “veículo automotor” é o objeto com capacidade de efetuar o transporte de coisas, pessoas, bens, de um lugar para outro, movido por força própria, gerada por um motor, independentemente de uma ação externa (BERNINI, 2010).

Tal definição limita os Estados e o Distrito Federal impor a cobrança do imposto à veículos que se movimentam pela força de tração animal ou por forças de fenômenos naturaris (BERNINI, 2010).

### **Isenção**

A isenção do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores para deficientes é uma garantia a eles atribuída, constante na Constituição, além de legislações específicas. Ainda segundo a CF, no art 23, dispõe ser de competência comum entre a União, Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, zelar pela proteção e garantia da saúde e dar assistência pública aos deficientes (ROSSO, 2010).

A isenção do IPVA encontra-se na legislação de cada Estado, devendo o contribuinte preencher um cadastro, fornecendo seus dados, apresentar o laudo médico, nota fiscal do

serviço realizado para adaptação do veículo e demais documentos listados pela Secretaria da Fazenda da área em questão (ROSSO, 2010).

### **Contribuinte**

Contribuinte do imposto é toda pessoa física ou jurídica proprietária de veículo automotor.

### **Base de Cálculo e alíquota**

A base de cálculo é o valor de mercado do veículo, ou seja, valor venal do bem. Será determinado de acordo com as condições do comércio. Quando se trata de um bem usado, a cada ano o valor se reduzirá, diminuindo, desta forma, a base de cálculo do IPVA. As Secretarias de Fazenda fixam valores em uma tabela, caso o contribuinte não concorde com o valor atribuído, pode impugná-lo (BALEEIRO, 2008).

Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de Dezembro de 2003, o IPVA terá alíquotas mínimas, fixadas pelo Senado Federal, e podendo ser diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo<sup>16</sup>.

A tabela a seguir contem as alíquotas aplicadas em cada Unidade Federativa do Brasil, para maiores detalhes, vale consultar a lei de cada Estado:

---

<sup>16</sup> Constituição Federal de 1988, art 155, § 6º.

**Tabela 12 – Alíquota para cálculo do IPVA**

Estados	Sigla	Alíquota		Lei
		Mínimo	Máximo	
Acre	AC	1	2	Lei Complementar Nº 114 de 30 de Dezembro de 2002
Alagoas	AL	1	4	Lei Nº 7745 de 09 de Outubro de 2015
Amapá	AP	0,5	3	Lei Nº 0775 de 30 de Setembro de 2003
Amazonas	AM	2	3	Lei Complementar 37/04 - Altera A Lei Complementar Nº 19, de 29 de Dezembro de 1997
Bahia	BA	1	3	Lei Nº 8.534, de 13/12/02, Alterou Lei Nº 6.348 De 17 de Dezembro de 1991
Ceará	CE	1	2,5	Decreto Nº 26.939, de 27/02/2003, Alterou Decreto Nº 22.311, de 18 de Dezembro de 1992
Distrito Federal	DF	1	4	Decreto Nº 37.151, de 04/03/16, Alterou Decreto Nº 34.024, de 10 de Dezembro de 2012.
Espírito Santo	ES	1	2	Decreto N.º 1.435-R, de 27.01.05, Alterou Decreto N.º 1008-R, de 5 De Março de 2002
Goiás	GO	1,25	3,75	Lei Nº 19.021 De 30.09.15., Alterou Lei Nº 11.651, De 26 De Dezembro De 1991
Maranhão	MA	1	2,5	Lei Nº 7.799 De 19 de Dezembro de 2002
Mato Grosso	MT	1	4	Lei 8.570/06, Alterou Decreto Nº 1.977, De 23 de Novembro de 2000
Mato Grosso do Sul	MS	3	7	Lei Nº 3.478, de 20.12.2007, Alterou Lei Estadual Nº 1.810, de 22 de Dezembro de 1997.
Minas Gerais	MG	0,5	4	Lei Nº14.937/2003
Paraná	PR	1	3,5	Lei 18.371/2014, Alterou Lei Nº 14.260/2003
Paraíba	PB	1	2,5	Lei Nº 10.507/15 - de 19.09.15, Alterou Lei Nº 7.131, de 05 de Julho de 2002
Pará	PA	0,5	2,5	Decreto Nº 2.703, de 27 de Dezembro de 2006
Pernambuco	PE	1	6	Lei 15.603/2015, Alterou Lei Nº 10.849, De 28 de Dezembro de 1992.
Piauí	PI	1	2,5	Projeto De Lei 37, 10 De Setembro De 2015, Altera A Lei Nº 4.548, de 29 de Dezembro de 1992,
Rio de Janeiro	RJ	0,5	4	Lei Nº 7068 De 01/10/2015, Alterou Lei Nº 2.877, de 22 de Dezembro de 1997
Rio Grande do Norte	RN	1	3	Decreto Nº 25.867, de 1º de Fevereiro De 2016, Alterou Decreto Nº 18.773, de 15 de Dezembro de
Rio Grande do Sul	RS	1	3	Decreto 44.002, de 01/09/05, Alterou Decreto Nº 32.144, de 30 de Dezembro de 1985
Rondônia	RO	0,5	3	Dec. 18692, de 17.03.14, Alterou Decreto Nº 9963, de 29 de Maio de 2002
Roraima	RR	0,5	3	Lei Nº 291, de 06.07.2001, Ed. de 06.07.2001, Alterou Lei Nº 59 de 28/12/1993
Santa Catarina	SC	0,5	2	Lei Nº 7.543, de 30 de Dezembro de 1988
Sergipe	SE	1	2	Lei Nº 3287 de 21 de Dezembro de 1992
São Paulo	SP	1,5	4	Lei Nº 13.296, de 23 de Dezembro de 2008
Tocantins	TO	1	3	Lei Nº 1.287, de 28/12/2001

Fonte: Leis/Decretos, conforme mencionados na Tabela. Elaboração própria.

## Distribuição da Arrecadação

Está previsto na constituição, precisamente do inciso III do 158º artigo, o repasse dos Estados aos Municípios de cinquenta por cento do produto da arrecadação sobre a propriedade de veículos automotores onde estiverem matriculados os veículos (Constituição Federal).



### CAPÍTULO III - MENSURAÇÃO

Ao contrário do PIB, as informações referentes à tributação são mais difíceis de serem obtidas. Tanto o Tesouro Nacional (STN) quanto a Secretaria da Receita Federal (RFB) fornecem dados sobre as receitas tributárias do governo central. Uma das diferenças é que a RFB apresenta a renda bruta do que foi colhido pelo contribuinte em um determinado período (sem descontos reembolsos e compensações) independente da entrada ou não do recurso no mesmo período. Já o STN, além de se diferenciar ao apresentar a contabilização de todas as unidades de governo do país, considera a renda líquida em sua metodologia, ou seja, o que realmente entrou nos cofres públicos. Além disso, a RFB não considera em seu cálculo as entradas provenientes dos royalties e participações sobre a extração de petróleo, a mineração e a energia elétrica. A RFB também não considera o seguro obrigatório, DPVAT, pago junto com o IPVA (AFONSO & CASTRO, 2016).

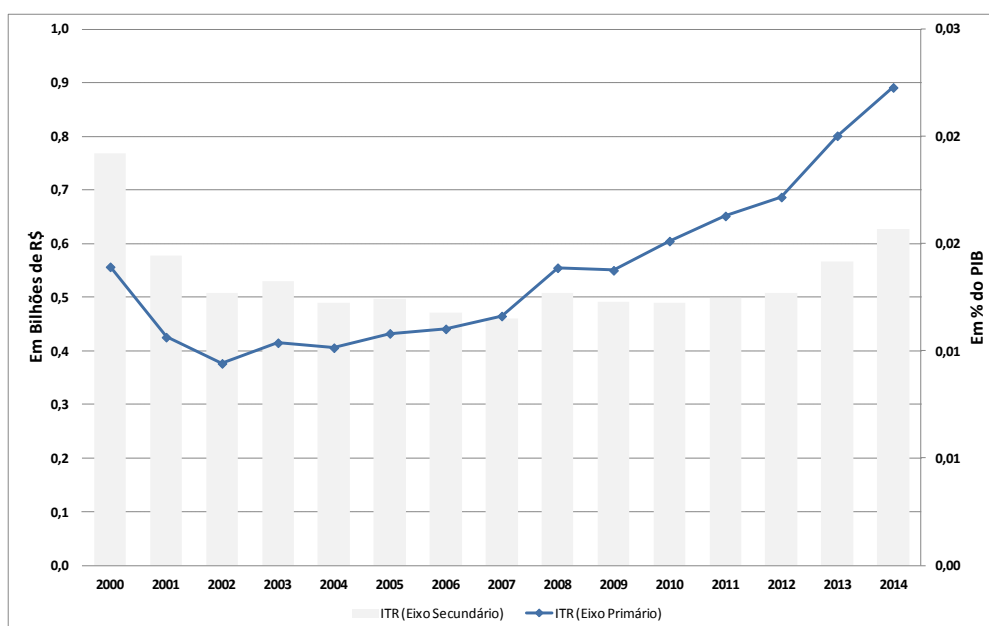
Foi escolhida a base de dados aplicada pela STN. Foram consideradas as publicações referentes ao Balanço Geral da União (BGU) e a Execução Orçamentária dos Estados e dos Municípios (Finbra). Além disso, obtiveram-se os dados do FGTS, através da Caixa Econômica Federal (CEF), e do Sistema S, através do cálculo da carga tributária da RFB. A referência utilizada como metodologia para tratamento dos dados pode ser encontrada em Afonso *et al* (b) (2013), sendo que a base histórica dos dados foi repassada integralmente pelo mesmo autor, apenas os gráficos e tabelas são de elaboração própria. Além disso, vale ressaltar que os dados serão expressos em valores constantes com base em 2014, sendo que o índice de Inflação utilizado foi o IPCA.

Após apresentadas as características de cada um dos cinco impostos sobre propriedade, nesse capítulo será abordado, primeiramente, o montante arrecadado por cada um desses impostos, desde o início do século XXI até o ano de 2014. Em seguida, haverá uma comparação do total arrecadado por esses impostos em relação aos demais tributos. Por fim, será mostrada uma comparação de acordo com a base de incidência de cada tributo.

### III.1- Impostos sobre Propriedade

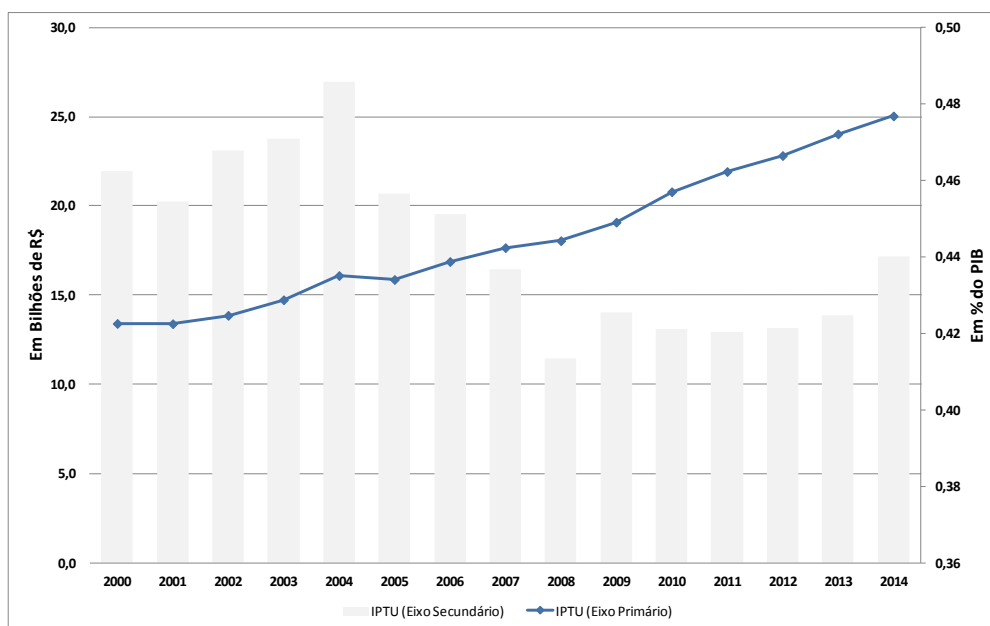
Conforme pode ser visto no gráfico a seguir, a arrecadação do ITR nem sequer correspondeu a um bilhão de Reais no ano de 2014, apesar de ser o maior valor arrecado no século XXI. A variação no período foi de 60,1%, saindo de R\$ 557 milhões, em 2000, para R\$ 891 milhões, em 2014. Já em relação ao PIB, por arrecadar 0,019% do PIB, em 2000, e passar a 0,016%, em 2014, o ITR sofreu uma redução de 18,4%.

**Gráfico 6 – Evolução da Arrecadação sobre o ITR: 2000-2014**



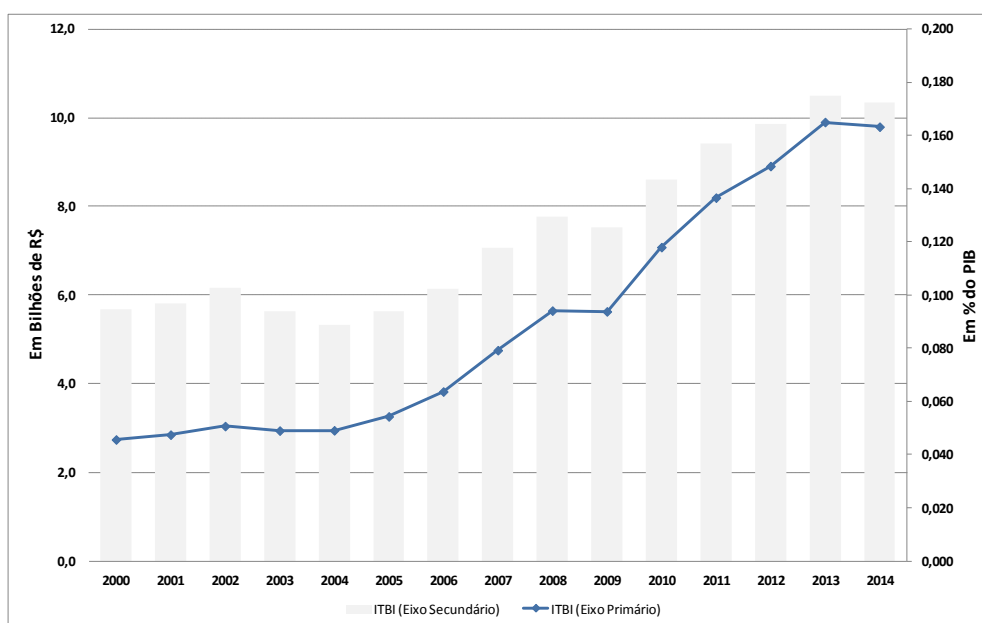
Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

Em relação ao IPTU, o gráfico abaixo mostra uma evolução de 87,7% do valor arrecado em 2000, por chegar a aproximadamente R\$ 25 bilhões em 2014. Em relação ao PIB, da mesma forma do ITR, o IPTU sofreu uma redução, saindo de 0,46%, em 2000, para 0,44% do PIB em 2014.

**Gráfico 7 – Evolução da Arrecadação sobre o IPTU: 2000-2014**

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

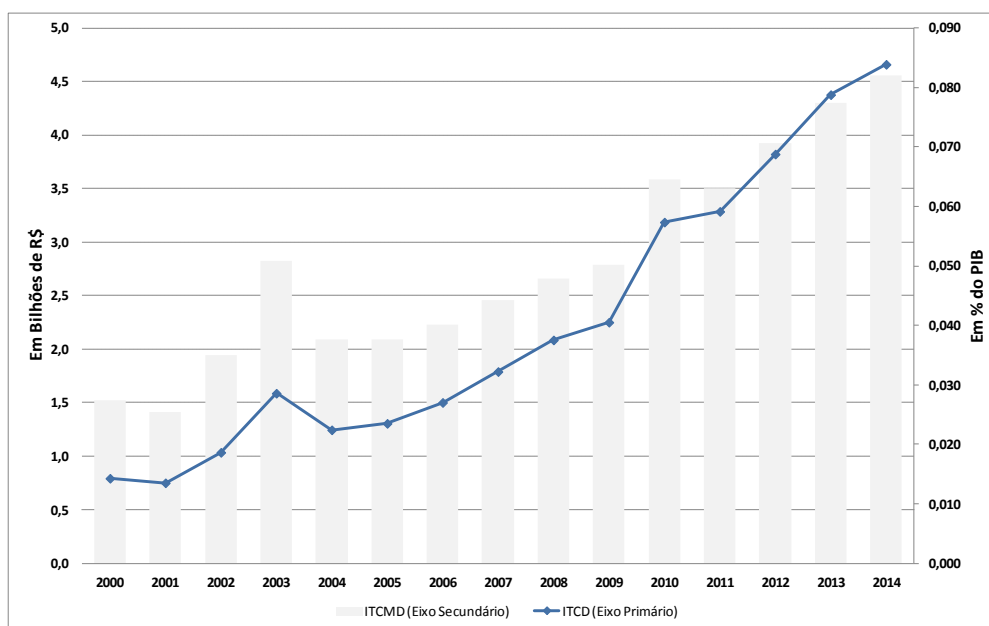
No tocante a arrecadação do ITBI, conforme gráfico abaixo, verifica-se uma evolução no montante arrecadado e na proporção do mesmo em relação ao PIB. A arrecadação saiu de R\$ 2,7 bilhões, em 2000, para R\$ 9,8 bilhões, em 2014. Em percentual do PIB, a evolução foi de 82,3%, saindo de 0,09% do PIB em 2000 para 0,17% do PIB em 2014.

**Gráfico 8 – Evolução da Arrecadação sobre o ITBI: 2000-2014**

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

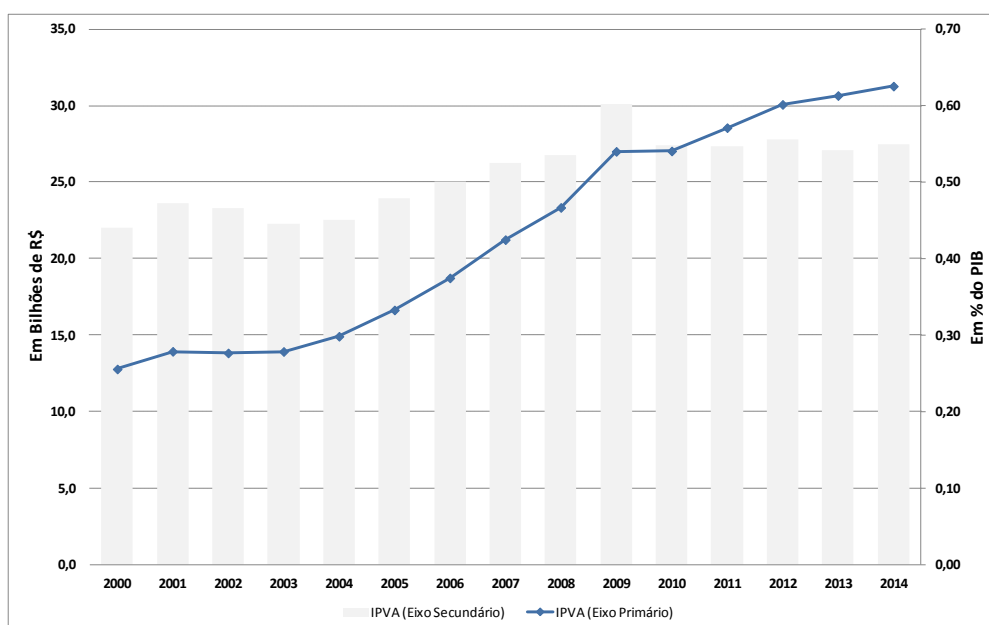
Na arrecadação do ITCD também é constatada tal evolução. No montante arrecadado saiu de R\$ 800 milhões, em 2000, e chegou a R\$ 4,6 bilhões no ano de 2014. Em relação ao PIB, por ter saído de 0,027% do PIB em 2000 para 0,082% do PIB em 2014, o aumento no período foi de quase 200%.

**Gráfico 9 – Evolução da Arrecadação sobre o ITCMD: 2000-2014**



Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

**Gráfico 10 – Evolução da Arrecadação sobre o IPVA: 2000-2014**

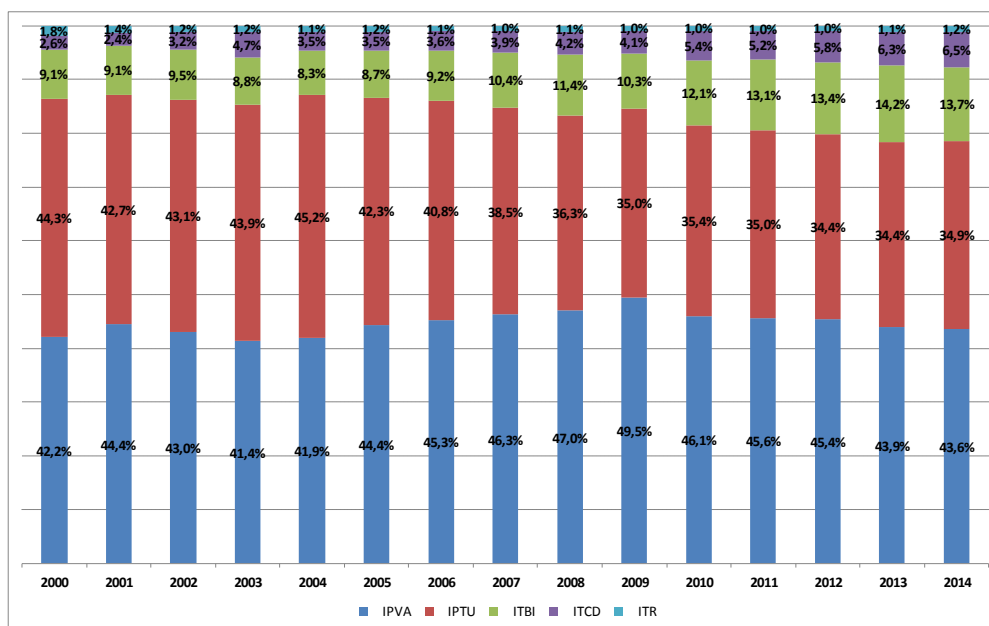


Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

Em relação ao IPVA a evolução constatada é mais moderada. A arrecadação saiu de R\$ 12,7 bilhões, em 2000, para R\$ 31,3 bilhões, em 2014. Em percentual do PIB, a evolução foi de 24,8%, saindo de 0,44% do PIB em 2000 para 0,55% do PIB em 2014.

O Gráfico a seguir apresenta a proporção de cada um dos impostos sobre propriedade em relação a sua respectiva base de incidência. É constatada a supremacia do IPVA em relação aos demais impostos sobre propriedade. Apesar de apresentar, em 2000, praticamente a mesma proporção em relação a arrecadação do IPTU, o IPVA se distanciou dos demais, mantendo o IPTU em segundo lugar entre os impostos sobre propriedade. Nessa corrida de arrecadação, o ITR continuou tendo as menores proporções sobre a fatia da arrecadação patrimonial, enquanto o ITBI ganhou espaço, saindo de 9,1% para 13,7% do total arrecadado. Já o ITCMD, apesar de ter evoluído de 2,6% para 6,5% do total arrecadado pelos impostos sobre propriedade, é o segundo que menos arrecada, ficando a frente apenas do ITR.

**Gráfico 11 – Proporção dos Impostos sobre Propriedade sobre sua respectiva base de incidência**

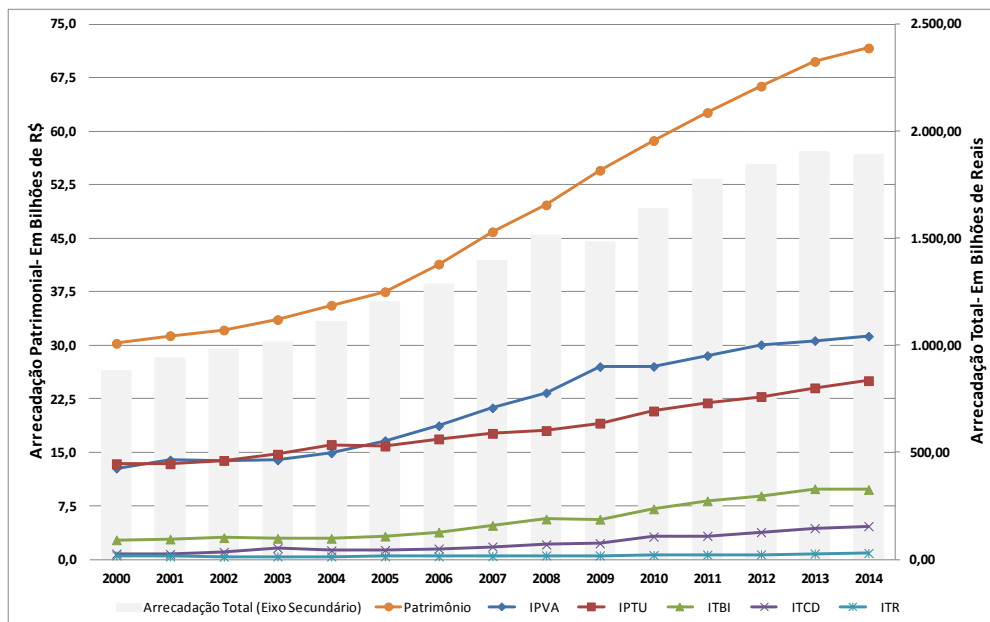


Fonte: Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. Elaboração própria.

Em relação ao total arrecadado pelos impostos sobre propriedade, o gráfico abaixo revela a evolução ocorrida no século XXI. Ao comparar a evolução desses impostos com o total arrecadado no país, veremos que os impostos sobre propriedade, ao sair de R\$ 30 bilhões, em 2000, e chegar a R\$ 71 bilhões, em 2014, evoluíram 135%, enquanto a

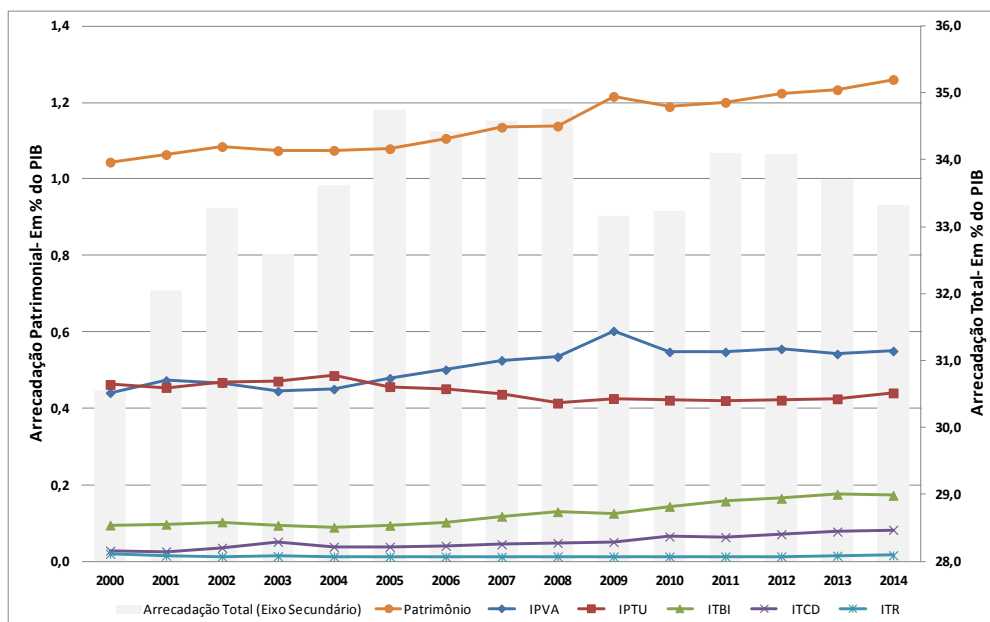
arrecadação total no país evolui 115%, saindo de R\$ 886,7 bilhões em 2000 para R\$ 1.894 bilhões em 2014.

**Gráfico 12 – Evolução da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade (Em Reais)**



Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

**Gráfico 13 – Evolução da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade (Em % do PIB).**

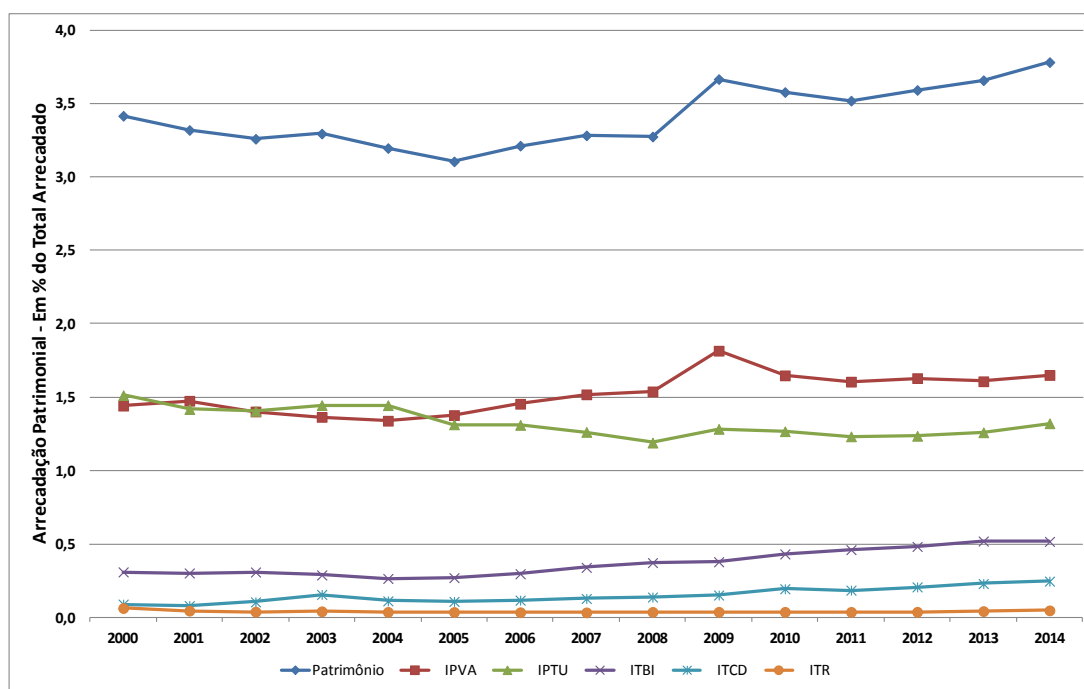


Fonte: Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. Elaboração própria.

Em relação ao PIB, os impostos sobre propriedade saíram de 1,04%, em 2000, para 1,26%, em 2014, alcançando uma evolução de 20,7% no período. Já a arrecadação total

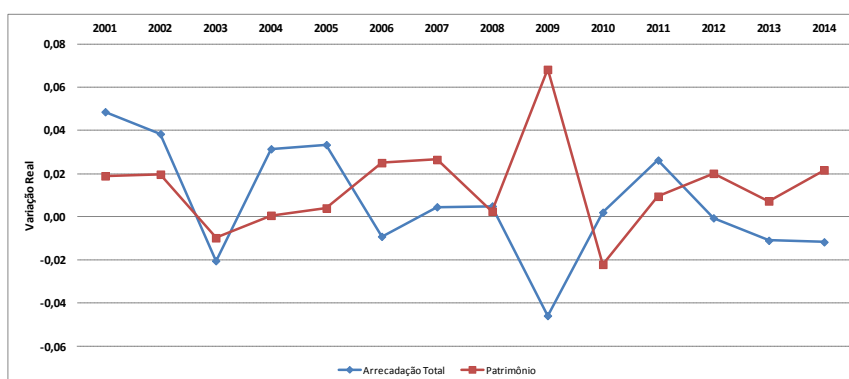
variou 9% no mesmo período, saindo de 30,56% para 33,32% do PIB, conforme gráfico abaixo. Já em relação ao total arrecadado, conforme pode ser visto no gráfico abaixo, os impostos sobre propriedade evoluíram 11% no período, saindo de 3,42%, em 2000, e alcançando 3,78% do total arrecado em 2014.

**Gráfico 14 – Evolução da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade (Em % do Total)**



O gráfico abaixo destaca a insignificante correlação entre os impostos sobre propriedade e a arrecadação total. Tal fato pode ser explicado pela pequena participação dos impostos sobre propriedade no total da arrecadação, onde variações abruptas, como a ocorrida em 2009, não necessariamente levaria a uma variação real positiva no total arrecadado.

**Gráfico 15 – Variação Real da Arrecadação dos Impostos sobre Propriedade e do Total**



### III.2 - Comparação com demais Tributos

A tabela abaixo apresenta a evolução da arrecadação tributária no século XXI no Brasil. Como pode ser visto, os impostos sobre propriedade não possuem destaque quando comparados aos demais tributos. O ITR, por exemplo, entre todos os tributos, é o que menos arrecadou durante todo o período.

**Tabela 13 – Evolução da Arrecadação Tributária por Governo (Em Reais)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Total</b>	<b>886,13</b>	<b>944,38</b>	<b>986,06</b>	<b>1.019,78</b>	<b>1.114,01</b>	<b>1.207,65</b>	<b>1.287,85</b>	<b>1.398,29</b>	<b>1.516,92</b>	<b>1.487,17</b>	<b>1.640,47</b>	<b>1.779,14</b>	<b>1.846,10</b>	<b>1.907,08</b>	<b>1.894,90</b>
<b>UNIÃO</b>	<b>590,92</b>	<b>631,57</b>	<b>671,00</b>	<b>686,51</b>	<b>750,47</b>	<b>825,91</b>	<b>876,54</b>	<b>961,00</b>	<b>1.036,75</b>	<b>1.003,45</b>	<b>1.103,59</b>	<b>1.213,05</b>	<b>1.252,24</b>	<b>1.285,81</b>	<b>1.262,48</b>
IR	115,88	130,92	150,37	150,09	152,93	180,26	189,69	213,96	244,61	232,22	242,06	275,89	265,56	276,25	277,40
IPi	42,33	42,19	36,76	32,64	35,64	38,53	41,58	46,43	51,50	37,13	47,33	49,07	47,97	45,44	48,91
IOF	7,45	7,96	7,95	8,05	8,85	9,55	10,46	11,62	28,30	25,82	33,70	38,01	34,93	31,30	29,74
Imp. Sobre Comércio Exterior	20,33	20,37	15,83	14,80	15,60	14,32	15,30	18,16	24,00	21,27	26,78	31,78	35,03	39,06	36,76
ITR	0,56	0,43	0,38	0,42	0,41	0,43	0,44	0,46	0,55	0,55	0,60	0,65	0,69	0,80	0,89
Taxas	3,20	3,35	3,46	3,77	4,34	5,20	5,68	6,03	6,97	6,71	7,53	8,53	7,72	7,61	6,84
Previdência (1)	134,36	139,83	137,83	144,54	157,94	170,78	187,94	205,28	221,87	239,81	267,28	288,93	303,16	311,49	312,81
Cofins	93,17	102,31	101,22	104,75	130,80	138,56	138,32	149,45	166,21	154,35	176,11	188,66	196,80	205,50	193,55
CPMF	34,72	38,43	40,34	41,85	44,67	46,43	49,58	53,98	1,36	-0,07	-0,06	0,00	-0,29	0,00	0,00
CSLL	20,90	20,09	24,63	28,52	32,68	39,95	41,21	49,32	58,47	57,59	57,42	67,95	62,67	63,61	61,59
PIS-PASEP	22,87	25,05	24,82	30,06	32,63	34,10	36,31	38,31	42,56	40,95	50,82	49,09	52,24	52,91	50,83
Contrib. Seg. Serv. Público (2)	8,48	9,24	10,68	9,95	14,14	9,33	10,47	11,58	12,50	13,61	14,40	14,64	14,10	14,24	13,26
Outras contribuições sociais (3)	4,79	4,89	7,06	7,87	6,99	9,26	9,59	9,21	9,30	10,83	11,45	12,01	9,01	13,29	11,10
FGTS (4)	45,12	47,20	44,63	45,45	47,84	51,64	56,67	61,87	68,37	73,63	78,50	86,19	93,58	100,46	104,74
Contribuições Econômicas (5)	12,11	15,10	34,13	39,53	38,76	41,60	45,76	43,50	50,66	39,56	48,21	53,99	53,29	49,57	51,37
Salário Educação	6,58	6,87	7,18	7,25	8,13	9,23	10,75	10,54	12,32	12,90	14,04	15,64	16,65	17,62	18,28
Sistema S (4)	6,27	7,25	6,66	7,11	8,36	7,91	8,70	9,80	10,98	11,47	12,56	13,91	15,24	16,31	16,88
Multas e Dívida Ativa	11,79	10,10	17,07	9,87	9,76	18,83	18,06	21,50	26,22	25,12	14,85	18,13	43,91	40,63	27,52
<b>ESTADOS</b>	<b>244,90</b>	<b>261,15</b>	<b>261,15</b>	<b>274,21</b>	<b>298,32</b>	<b>315,13</b>	<b>336,98</b>	<b>355,03</b>	<b>391,52</b>	<b>392,02</b>	<b>434,83</b>	<b>454,69</b>	<b>475,31</b>	<b>497,06</b>	<b>503,88</b>
ICMS	198,41	206,34	204,91	213,30	231,14	243,98	257,20	272,78	304,96	303,17	336,32	351,13	364,48	380,28	381,25
IPVA	12,77	13,93	13,82	13,92	14,91	16,63	18,73	21,23	23,34	27,00	27,03	28,55	30,07	30,66	31,27
ITCD	0,79	0,75	1,04	1,59	1,25	1,31	1,50	1,79	2,09	2,25	3,19	3,29	3,82	4,38	4,66
IRRF	9,96	10,72	11,23	12,19	13,72	13,24	15,97	16,80	18,16	16,43	21,01	23,12	23,26	23,94	29,07
TAXAS	6,94	5,90	6,07	6,46	7,39	8,54	9,55	10,43	11,43	12,87	13,25	14,13	15,33	17,69	17,89
Previd. Estadual	3,08	13,60	16,92	19,41	22,50	23,35	23,94	24,63	22,86	21,19	22,27	23,10	25,20	24,81	26,57
Contribuições de Melhoria e Econômicas	7,58	8,19	1,25	1,30	1,27	1,10	0,64	0,66	0,73	0,90	0,87	0,82	1,11	0,99	1,00
Demais (multas, juros e dívida ativa)	5,36	1,72	5,91	6,05	6,13	6,98	9,45	6,71	7,97	8,21	10,89	10,57	12,03	14,32	12,16
<b>MUNICÍPIOS (6)</b>	<b>50,31</b>	<b>51,66</b>	<b>53,92</b>	<b>59,05</b>	<b>65,21</b>	<b>66,62</b>	<b>74,34</b>	<b>82,26</b>	<b>88,65</b>	<b>91,70</b>	<b>102,05</b>	<b>111,39</b>	<b>118,56</b>	<b>124,21</b>	<b>128,53</b>
ISS	16,18	16,68	16,91	17,62	19,77	22,50	26,26	29,34	33,43	35,24	39,90	43,72	47,69	48,72	49,81
IPTU	13,41	13,39	13,86	14,73	16,09	15,87	16,88	17,66	18,04	19,08	20,79	21,92	22,82	24,03	25,04
ITBI	2,74	2,85	3,04	2,94	2,95	3,26	3,82	4,75	5,65	5,63	7,08	8,20	8,91	9,90	9,80
IRRF	3,33	3,74	3,57	3,99	4,09	4,48	5,10	5,99	6,95	6,57	7,10	8,08	9,14	9,85	10,59
TAXAS	5,37	5,23	4,97	5,01	4,62	4,64	4,67	4,75	4,90	5,20	5,51	5,76	6,00	6,28	6,56
Previd. Municipal	1,98	2,32	4,15	4,92	5,74	5,10	5,40	6,61	6,41	6,95	7,67	8,60	8,86	9,05	9,14
Contribuições de Melhoria e Econômicas	1,08	1,23	0,80	2,88	4,44	3,13	3,52	3,79	3,73	3,89	4,16	4,04	4,08	4,53	4,65
Demais (multas, juros e dívida ativa)	6,21	6,22	6,61	6,97	7,50	7,64	8,69	9,36	9,54	9,15	9,85	11,06	11,06	11,84	12,95

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

- 1) Dados extraídos da Execução Orçamentária da União. Inclui SIMPLES/Previdência.
- 2) Em 2003 e 2004, inclui "Cota-Parte do Serv. No Fundo de Saúde Militar", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
- 3) Inclui "Receita Part. Seguro-Dpvt-Sist. Nac. de Trânsito", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
- 4) A fonte dos dados é o cálculo de carga tributária efetuado pela SRF.
- 5) Inclui "Util.Recurso Hidricos-Trat. Itaipu", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN
- 6) Em 2004 e 2005, como o Finbra cobre somente 77% dos municípios, aplicou-se uma receita 5% adicional sobre o IPTU, o ISS e as Taxas. Nos anos de 2003, 2002, 2001, a cobertura é de 90%, 93% e 96% dos municípios, respectivamente. IPTU, ISS e ITBI dos anos de 2005, 2004, 2003 e 2002 incluem a arrecadação de Brasília.

As demais rubricas de Brasília estão classificadas nas receitas estaduais.

Os impostos patrimoniais somadas alcançam 1,26% do PIB, valor inferior ao que é arrecado pelos Municípios, mesmo se excluídos o IPTU e o ITBI em sua arrecadação. O ICMS, ao somar 6,7% do PIB, arrecada mais de cinco vezes o montante arrecadado pelos



impostos sobre propriedade. Só o ISS representa cerca de 70% do mesmo montante, conforme visto na tabela abaixo.

Já em relação ao total arrecadado, em 2014, os impostos sobre propriedade alcançaram 3,78%, valor inferior se somados o montante arrecadado pelo IPI (2,58% do total) e IOF (1,57% do total). Se excluídos os impostos sobre propriedade do montante arrecadado pelos entes da federação, os impostos sobre propriedade representariam apenas 0,05% do total arrecadado pela União, 15,3% do total arrecadado pelos Estados e 76,4% do total arrecadado pelos Municípios.

**Tabela 14 – Evolução da Arrecadação Tributária por Governo (Em % do PIB)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Total</b>	<b>30,56</b>	<b>32,05</b>	<b>33,28</b>	<b>32,60</b>	<b>33,62</b>	<b>34,75</b>	<b>34,43</b>	<b>34,59</b>	<b>34,76</b>	<b>33,16</b>	<b>33,23</b>	<b>34,10</b>	<b>34,09</b>	<b>33,71</b>	<b>33,32</b>
<b>UNIÃO</b>	<b>20,38</b>	<b>21,43</b>	<b>22,64</b>	<b>21,94</b>	<b>22,65</b>	<b>23,76</b>	<b>23,43</b>	<b>23,77</b>	<b>23,76</b>	<b>22,38</b>	<b>22,36</b>	<b>23,25</b>	<b>23,12</b>	<b>22,73</b>	<b>22,20</b>
IR	4,00	4,44	5,07	4,80	4,62	5,19	5,07	5,29	5,60	5,18	4,90	5,29	4,90	4,88	4,88
IPI	1,46	1,43	1,24	1,04	1,08	1,11	1,11	1,15	1,18	0,83	0,96	0,94	0,89	0,80	0,86
IOF	0,26	0,27	0,27	0,26	0,27	0,27	0,28	0,29	0,65	0,58	0,68	0,73	0,65	0,55	0,52
Imp. Sobre Comércio Exterior	0,70	0,69	0,53	0,47	0,47	0,41	0,41	0,45	0,55	0,47	0,54	0,61	0,65	0,69	0,65
ITR	0,02	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,02
Taxas	0,11	0,11	0,12	0,12	0,13	0,15	0,15	0,15	0,16	0,15	0,15	0,16	0,14	0,13	0,12
Previdência (1)	4,63	4,75	4,65	4,62	4,77	4,91	5,02	5,08	5,08	5,35	5,41	5,54	5,60	5,51	5,50
Cofins	3,21	3,47	3,42	3,35	3,95	3,99	3,70	3,70	3,81	3,44	3,57	3,62	3,63	3,63	3,40
CPMF	1,20	1,30	1,36	1,34	1,35	1,34	1,33	1,34	0,03	0,00	0,00	0,00	-0,01	-0,01	0,00
CSLL	0,72	0,68	0,83	0,91	0,99	1,15	1,10	1,22	1,34	1,28	1,16	1,30	1,16	1,12	1,08
PIS-PASEP	0,79	0,85	0,84	0,96	0,98	0,98	0,97	0,95	0,98	0,91	1,03	0,94	0,96	0,94	0,89
Contrib. Seg. Serv. Público (2)	0,29	0,31	0,36	0,32	0,43	0,27	0,28	0,29	0,29	0,30	0,29	0,28	0,26	0,25	0,23
Outras contribuições sociais (3)	0,17	0,17	0,24	0,25	0,21	0,27	0,26	0,23	0,21	0,24	0,23	0,23	0,17	0,23	0,20
FGTS (4)	1,56	1,60	1,51	1,45	1,44	1,49	1,52	1,53	1,57	1,64	1,59	1,65	1,73	1,78	1,84
Contribuições Econômicas (5)	0,42	0,51	1,15	1,26	1,17	1,20	1,22	1,08	1,16	0,88	0,98	1,03	0,98	0,88	0,90
Salário Educação	0,23	0,23	0,24	0,23	0,25	0,27	0,29	0,26	0,28	0,29	0,28	0,30	0,31	0,31	0,32
Sistema S (4)	0,22	0,25	0,22	0,23	0,25	0,23	0,23	0,24	0,25	0,26	0,25	0,27	0,28	0,29	0,30
Multas e Dívida Ativa	0,41	0,34	0,58	0,32	0,29	0,54	0,48	0,53	0,60	0,56	0,30	0,35	0,81	0,72	0,48
<b>ESTADOS</b>	<b>8,45</b>	<b>8,86</b>	<b>8,81</b>	<b>8,77</b>	<b>9,00</b>	<b>9,07</b>	<b>9,01</b>	<b>8,78</b>	<b>8,97</b>	<b>8,74</b>	<b>8,81</b>	<b>8,72</b>	<b>8,78</b>	<b>8,79</b>	<b>8,86</b>
ICMS	6,84	7,00	6,92	6,82	6,98	7,02	6,88	6,75	6,99	6,76	6,81	6,73	6,73	6,72	6,70
IPVA	0,44	0,47	0,47	0,44	0,45	0,48	0,50	0,53	0,53	0,60	0,55	0,55	0,56	0,54	0,55
ITCD	0,03	0,03	0,03	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,05	0,05	0,06	0,06	0,07	0,08	0,08
IRRF	0,34	0,36	0,38	0,39	0,41	0,38	0,43	0,42	0,42	0,37	0,43	0,44	0,43	0,42	0,51
TAXAS	0,24	0,20	0,20	0,21	0,22	0,25	0,26	0,26	0,26	0,29	0,27	0,27	0,28	0,31	0,31
Prev. Estadual	0,11	0,46	0,57	0,62	0,68	0,67	0,64	0,61	0,52	0,47	0,45	0,44	0,47	0,44	0,47
Contribuições de Melhoria e Econômicas	0,26	0,28	0,04	0,04	0,04	0,03	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02	0,02
Demais (multas, juros e dívida ativa)	0,18	0,06	0,20	0,19	0,19	0,20	0,25	0,17	0,18	0,18	0,22	0,20	0,22	0,25	0,21
<b>MUNICÍPIOS (6)</b>	<b>1,73</b>	<b>1,75</b>	<b>1,82</b>	<b>1,89</b>	<b>1,97</b>	<b>1,92</b>	<b>1,99</b>	<b>2,03</b>	<b>2,03</b>	<b>2,04</b>	<b>2,07</b>	<b>2,14</b>	<b>2,19</b>	<b>2,20</b>	<b>2,26</b>
ISS	0,56	0,57	0,57	0,56	0,60	0,65	0,70	0,73	0,77	0,79	0,81	0,84	0,88	0,86	0,88
IPTU	0,46	0,45	0,47	0,47	0,49	0,46	0,45	0,44	0,41	0,43	0,42	0,42	0,42	0,42	0,44
ITBI	0,09	0,10	0,10	0,09	0,09	0,09	0,10	0,12	0,13	0,13	0,14	0,16	0,16	0,18	0,17
IRRF	0,12	0,13	0,12	0,13	0,12	0,13	0,14	0,15	0,16	0,15	0,14	0,15	0,17	0,17	0,19
TAXAS	0,19	0,18	0,17	0,16	0,14	0,13	0,12	0,12	0,11	0,12	0,11	0,11	0,11	0,11	0,12
Prev. Municipal	0,07	0,08	0,14	0,16	0,17	0,15	0,14	0,16	0,15	0,15	0,16	0,16	0,16	0,16	0,16
Contribuições de Melhoria e Econômicas	0,04	0,04	0,03	0,09	0,13	0,09	0,09	0,09	0,09	0,09	0,08	0,08	0,08	0,08	0,08
Demais (multas, juros e dívida ativa)	0,21	0,21	0,22	0,22	0,23	0,22	0,23	0,23	0,22	0,20	0,20	0,21	0,20	0,21	0,23

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. Elaboração própria.

- 1) Dados extraídos da Execução Orçamentária da União. Inclui SIMPLES/Previdência.
  - 2) Em 2003 e 2004, inclui "Cota-Parte do Serv. No Fundo de Saúde Militar", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
  - 3) Inclui "Receita Part. Seguro-Dpvt-Sist. Nac. de Trânsito", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
  - 4) A fonte dos dados é o cálculo de carga tributária efetuado pela SRF.
  - 5) Inclui "Util.Recurso Hídricos-Trat. Itaipu", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN
  - 6) Em 2004 e 2005, como o Finbra cobre somente 77% dos municípios, aplicou-se uma receita 5% adicional sobre o IPTU, o ISS e as Taxas. Nos anos de 2003, 2002, 2001, a cobertura é de 90%, 93% e 96% dos municípios, respectivamente. IPTU, ISS e ITBI dos anos de 2005, 2004, 2003 e 2002 incluem a arrecadação de Brasília.
- As demais rubricas de Brasília estão classificadas nas receitas estaduais.

**Tabela 15 – Evolução da Arrecadação Tributária por Governo (Em % do Total)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Total</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>	<b>100,00</b>
<b>UNIÃO</b>	<b>66,69</b>	<b>66,88</b>	<b>68,05</b>	<b>67,32</b>	<b>67,37</b>	<b>68,39</b>	<b>68,06</b>	<b>68,73</b>	<b>68,35</b>	<b>67,47</b>	<b>67,27</b>	<b>68,18</b>	<b>67,83</b>	<b>67,42</b>	<b>66,63</b>
IR	13,08	13,86	15,25	14,72	13,73	14,93	14,73	15,30	16,13	15,61	14,76	15,51	14,38	14,49	14,64
IPI	4,78	4,47	3,73	3,20	3,20	3,19	3,23	3,32	3,39	2,50	2,88	2,76	2,60	2,38	2,58
IOF	0,84	0,84	0,81	0,79	0,79	0,79	0,81	0,83	1,87	1,74	2,05	2,14	1,89	1,64	1,57
Imp. Sobre Comércio Exterior	2,29	2,16	1,61	1,45	1,40	1,19	1,19	1,30	1,58	1,43	1,63	1,79	1,90	2,05	1,94
ITR	0,06	0,05	0,04	0,04	0,04	0,04	0,03	0,03	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,05
Taxas	0,36	0,35	0,35	0,37	0,39	0,43	0,44	0,43	0,46	0,45	0,46	0,48	0,42	0,40	0,36
Previdência (1)	15,16	14,81	13,98	14,17	14,18	14,14	14,59	14,68	14,63	16,13	16,29	16,24	16,42	16,33	16,51
Cofins	10,51	10,83	10,27	10,27	11,74	11,47	10,74	10,69	10,96	10,38	10,74	10,60	10,66	10,78	10,21
CPMF	3,92	4,07	4,09	4,10	4,01	3,84	3,85	3,86	0,09	-0,01	0,00	0,00	-0,02	-0,01	0,00
CSLL	2,36	2,13	2,50	2,80	2,93	3,31	3,20	3,53	3,85	3,87	3,50	3,82	3,39	3,34	3,25
PIS-PASEP	2,58	2,65	2,52	2,95	2,93	2,82	2,82	2,74	2,81	2,75	3,10	2,76	2,83	2,77	2,68
Contrib. Seg. Serv. Público (2)	0,96	0,98	1,08	0,98	1,27	0,77	0,81	0,83	0,82	0,92	0,88	0,82	0,76	0,75	0,70
Outras contribuições sociais (3)	0,54	0,52	0,72	0,77	0,63	0,77	0,74	0,66	0,61	0,73	0,70	0,67	0,49	0,70	0,59
FGTS (4)	5,09	5,00	4,53	4,46	4,29	4,28	4,40	4,42	4,51	4,95	4,79	4,84	5,07	5,27	5,53
Contribuições Econômicas (5)	1,37	1,60	3,46	3,88	3,48	3,44	3,55	3,11	3,34	2,66	2,94	3,03	2,89	2,60	2,71
Salário Educação	0,74	0,73	0,73	0,71	0,73	0,76	0,83	0,75	0,81	0,87	0,86	0,88	0,90	0,92	0,96
Sistema S (4)	0,71	0,77	0,68	0,70	0,75	0,66	0,68	0,70	0,72	0,77	0,77	0,78	0,83	0,86	0,89
Multas e Dívida Ativa	1,33	1,07	1,73	0,97	0,88	1,56	1,40	1,54	1,73	1,69	0,91	1,02	2,38	2,13	1,45
<b>ESTADOS</b>	<b>27,64</b>	<b>27,65</b>	<b>26,48</b>	<b>26,89</b>	<b>26,78</b>	<b>26,09</b>	<b>26,17</b>	<b>25,39</b>	<b>25,81</b>	<b>26,36</b>	<b>26,51</b>	<b>25,56</b>	<b>25,75</b>	<b>26,06</b>	<b>26,59</b>
ICMS	22,39	21,85	20,78	20,92	20,75	20,20	19,97	19,51	20,10	20,39	20,50	19,74	19,74	19,94	20,12
IPVA	1,44	1,47	1,40	1,36	1,34	1,38	1,45	1,52	1,54	1,82	1,65	1,60	1,63	1,61	1,65
ITCD	0,09	0,08	0,10	0,16	0,11	0,11	0,12	0,13	0,14	0,15	0,19	0,18	0,21	0,23	0,25
IRRF	1,12	1,14	1,14	1,19	1,23	1,10	1,24	1,20	1,20	1,10	1,28	1,30	1,26	1,26	1,53
TAXAS	0,78	0,62	0,62	0,63	0,66	0,71	0,74	0,75	0,87	0,81	0,79	0,83	0,93	0,93	0,94
Previ. Estadual	0,35	1,44	1,72	1,90	2,02	1,93	1,86	1,76	1,51	1,43	1,36	1,30	1,37	1,30	1,40
Contribuições de Melhoria e Econômicas	0,86	0,87	0,13	0,13	0,11	0,09	0,05	0,05	0,05	0,06	0,05	0,05	0,06	0,05	0,05
Demais (multas, juros e dívida ativa)	0,60	0,18	0,60	0,59	0,55	0,58	0,73	0,48	0,53	0,55	0,66	0,59	0,65	0,75	0,64
<b>MUNICÍPIOS (6)</b>	<b>5,68</b>	<b>5,47</b>	<b>5,47</b>	<b>5,79</b>	<b>5,85</b>	<b>5,52</b>	<b>5,77</b>	<b>5,88</b>	<b>5,84</b>	<b>6,17</b>	<b>6,22</b>	<b>6,26</b>	<b>6,42</b>	<b>6,51</b>	<b>6,78</b>
ISS	1,83	1,77	1,71	1,73	1,77	1,86	2,04	2,10	2,20	2,37	2,43	2,46	2,58	2,55	2,63
IPTU	1,51	1,42	1,41	1,44	1,44	1,31	1,31	1,26	1,19	1,28	1,27	1,23	1,24	1,26	1,32
ITBI	0,31	0,30	0,31	0,29	0,26	0,27	0,30	0,34	0,37	0,38	0,43	0,46	0,48	0,52	0,52
IRRF	0,38	0,40	0,36	0,39	0,37	0,37	0,40	0,43	0,46	0,44	0,43	0,45	0,49	0,52	0,56
TAXAS	0,61	0,55	0,50	0,49	0,41	0,38	0,36	0,34	0,32	0,35	0,34	0,32	0,32	0,33	0,35
Previd. Municipal	0,22	0,25	0,42	0,48	0,52	0,42	0,42	0,47	0,42	0,47	0,47	0,48	0,48	0,47	0,48
Contribuições de Melhoria e Econômicas	0,12	0,13	0,08	0,28	0,40	0,26	0,27	0,27	0,25	0,26	0,25	0,23	0,22	0,24	0,25
Demais (multas, juros e dívida ativa)	0,70	0,66	0,67	0,68	0,67	0,63	0,67	0,67	0,63	0,62	0,60	0,62	0,60	0,62	0,68

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. Elaboração própria.

- 1) Dados extraídos da Execução Orçamentária da União. Inclui SIMPLES/Previdência.
  - 2) Em 2003 e 2004, inclui "Cota-Parte do Serv. No Fundo de Saúde Militar", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
  - 3) Inclui "Receita Part. Seguro-Dpvt-Sist. Nac. de Trânsito", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
  - 4) A fonte dos dados é o cálculo de carga tributária efetuado pela SRF.
  - 5) Inclui "Util.Recurso Hídricos-Trat. Itaipu", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN
  - 6) Em 2004 e 2005, como o Finbra cobre somente 77% dos municípios, aplicou-se uma receita 5% adicional sobre o IPTU, o ISS e as Taxas. Nos anos de 2003, 2002, 2001, a cobertura é de 90%, 93% e 96% dos municípios, respectivamente. IPTU, ISS e ITBI dos anos de 2005, 2004, 2003 e 2002 incluem a arrecadação de Brasília.
- As demais rubricas de Brasília estão classificadas nas receitas estaduais.

A tabela abaixo expressa a insignificância da arrecadação do ITR em relação aos demais tributos arrecadados diretamente pela União. Durante todo o período, o imposto Territorial Rural não ultrapassou 0,1% do total arrecadado pela União.

**Tabela 16 – ITR vs o Total Arrecadado pela União (Em % do Total arrecadado pela União)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
UNIÃO	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
IR	19,6%	20,7%	22,4%	21,9%	20,4%	21,8%	21,6%	22,3%	23,6%	23,1%	21,9%	22,7%	21,2%	21,5%	22,0%
IPI	7,2%	6,7%	5,5%	4,8%	4,7%	4,7%	4,7%	4,8%	5,0%	3,7%	4,3%	4,0%	3,8%	3,5%	3,9%
IOF	1,3%	1,3%	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	1,2%	2,7%	2,6%	3,1%	3,1%	2,8%	2,4%	2,4%
Imp. Sobre Comércio Exterior	3,4%	3,2%	2,4%	2,2%	2,1%	1,7%	1,7%	1,9%	2,3%	2,1%	2,4%	2,6%	2,8%	3,0%	2,9%
<b>ITR</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,0%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>	<b>0,1%</b>
Taxas	0,5%	0,5%	0,5%	0,5%	0,6%	0,6%	0,6%	0,6%	0,7%	0,7%	0,7%	0,7%	0,6%	0,6%	0,5%
Previdência (1)	22,7%	22,1%	20,5%	21,1%	21,0%	20,7%	21,4%	21,4%	21,4%	23,9%	24,2%	23,8%	24,2%	24,2%	24,8%
Cofins	15,8%	16,2%	15,1%	15,3%	17,4%	16,8%	15,8%	15,6%	16,0%	15,4%	16,0%	15,6%	15,7%	16,0%	15,3%
CPMF	5,9%	6,1%	6,0%	6,1%	6,0%	5,6%	5,7%	5,6%	0,1%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%	0,0%
CSLL	3,5%	3,2%	3,7%	4,2%	4,4%	4,8%	4,7%	5,1%	5,6%	5,7%	5,2%	5,6%	5,0%	4,9%	4,9%
PIS-PASEP	3,9%	4,0%	3,7%	4,4%	4,3%	4,1%	4,1%	4,0%	4,1%	4,1%	4,6%	4,0%	4,2%	4,1%	4,0%
Contrib. Seg. Serv. Público (2)	1,4%	1,5%	1,6%	1,4%	1,9%	1,1%	1,2%	1,2%	1,2%	1,4%	1,3%	1,2%	1,1%	1,1%	1,1%
Outras contribuições sociais (3)	0,8%	0,8%	1,1%	1,1%	0,9%	1,1%	1,1%	1,0%	0,9%	1,1%	1,0%	1,0%	0,7%	1,0%	0,9%
FGTS (4)	7,6%	7,5%	6,7%	6,6%	6,4%	6,3%	6,5%	6,4%	6,6%	7,3%	7,1%	7,1%	7,5%	7,8%	8,3%
Contribuições Econômicas (5)	2,0%	2,4%	5,1%	5,8%	5,2%	5,0%	5,2%	4,5%	4,9%	3,9%	4,4%	4,5%	4,3%	3,9%	4,1%
Salário Educação	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,2%	1,1%	1,2%	1,3%	1,3%	1,3%	1,3%	1,4%	1,4%
Sistema S (4)	1,1%	1,1%	1,0%	1,1%	1,0%	1,0%	1,0%	1,0%	1,1%	1,1%	1,1%	1,1%	1,2%	1,3%	1,3%
Multas e Dívida Ativa	2,0%	1,6%	2,5%	1,4%	1,3%	2,3%	2,1%	2,2%	2,5%	2,5%	1,3%	1,5%	3,5%	3,2%	2,2%

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. Elaboração própria.

- 1) Dados extraídos da Execução Orçamentária da União. Inclui SIMPLES/Previdência.
- 2) Em 2003 e 2004, inclui "Cota-Parte do Serv. No Fundo de Saúde Militar", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
- 3) Inclui "Receita Part. Seguro-Dpvt-Sist. Nac. de Trânsito", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.
- 4) A fonte dos dados é o cálculo de carga tributária efetuado pela SRF.

O ICMS mantém posição de destaque, quando se trata da arrecadação Estadual. Enquanto o ICMS apresenta aproximadamente 75% dessa arrecadação, os impostos sobre propriedade não chegam a 10% do total arrecadado pelos Estados.

**Tabela 17 – ITCMD/IPVA vs o Total Arrecadado pelos Estados (Em % do Total arrecadado pelos Estados)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
ESTADOS	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%
ICMS	81,0%	79,0%	78,5%	77,8%	77,5%	77,4%	76,3%	76,8%	77,9%	77,3%	77,3%	77,2%	76,7%	76,5%	75,7%
IPVA	5,2%	5,3%	5,3%	5,1%	5,0%	5,3%	5,6%	6,0%	6,0%	6,9%	6,2%	6,3%	6,3%	6,2%	6,2%
ITCD	0,3%	0,3%	0,4%	0,6%	0,4%	0,4%	0,4%	0,5%	0,5%	0,6%	0,7%	0,7%	0,8%	0,9%	0,9%
IRRF	4,1%	4,1%	4,3%	4,4%	4,6%	4,2%	4,7%	4,7%	4,6%	4,2%	4,8%	5,1%	4,9%	4,8%	5,8%
TAXAS	2,8%	2,3%	2,3%	2,4%	2,5%	2,7%	2,8%	2,9%	2,9%	3,3%	3,0%	3,1%	3,2%	3,6%	3,6%
Previ. Estadual	1,3%	5,2%	6,5%	7,1%	7,5%	7,4%	7,1%	6,9%	5,8%	5,4%	5,1%	5,1%	5,3%	5,0%	5,3%
Contrib. de Melhoria e Econ.	3,1%	3,1%	0,5%	0,5%	0,4%	0,3%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%	0,2%
Demais (multas, juros e dívida ativa)	2,2%	0,7%	2,3%	2,2%	2,1%	2,2%	2,8%	1,9%	2,0%	2,1%	2,5%	2,3%	2,5%	2,9%	2,4%

Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. Elaboração própria.

Já na esfera municipal, o ISS é o responsável por ditar as regras na arrecadação total desse ente da federação. Essa supremacia se consolidou ao longo do período, uma vez que o ISS saiu de 32,2% para 38,8% do total arrecadado pelos municípios, enquanto o IPTU sofreu uma redução de 7,2 pontos percentuais, saindo de 26,6% para 19,5% do total arrecado pelos municípios. Já o ITBI, apesar de ter pouca expressão, melhorou em 2,2 pontos percentuais, chegando 7,6% do total arrecadado pelos municípios.

**Tabela 18 – IPTU/ITBI vs o Total Arrecadado pelos Municípios (Em % do Total arrecadado pelos Municípios)**

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>MUNICÍPIOS (6)</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>	<b>100,0%</b>
ISS	32,2%	32,3%	31,4%	29,8%	30,3%	33,8%	35,3%	35,7%	37,7%	38,4%	39,1%	39,3%	40,2%	39,2%	38,8%
IPTU	26,6%	25,9%	25,7%	25,0%	24,7%	23,8%	22,7%	21,5%	20,4%	20,8%	20,4%	19,7%	19,2%	19,3%	19,5%
ITBI	5,4%	5,5%	5,6%	5,0%	4,5%	4,9%	5,1%	5,8%	6,4%	6,1%	6,9%	7,4%	7,5%	8,0%	7,6%
IRRF	6,6%	7,2%	6,6%	6,8%	6,3%	6,7%	6,9%	7,3%	7,8%	7,2%	7,0%	7,3%	7,7%	7,9%	8,2%
TAXAS	10,7%	10,1%	9,2%	8,5%	7,1%	7,0%	6,3%	5,8%	5,5%	5,7%	5,4%	5,2%	5,1%	5,1%	5,1%
Previd. Municipal	3,9%	4,5%	7,7%	8,3%	8,8%	7,7%	7,3%	8,0%	7,2%	7,6%	7,5%	7,7%	7,5%	7,3%	7,1%
Contrib. de Melhoria e Econ.	2,2%	2,4%	1,5%	4,9%	6,8%	4,7%	4,7%	4,6%	4,2%	4,1%	3,6%	3,6%	3,4%	3,7%	3,6%
Demais (multas, juros e dívida ativa)	12,3%	12,0%	12,3%	11,8%	11,5%	11,5%	11,7%	11,4%	10,8%	10,0%	9,7%	9,9%	9,3%	9,5%	10,1%

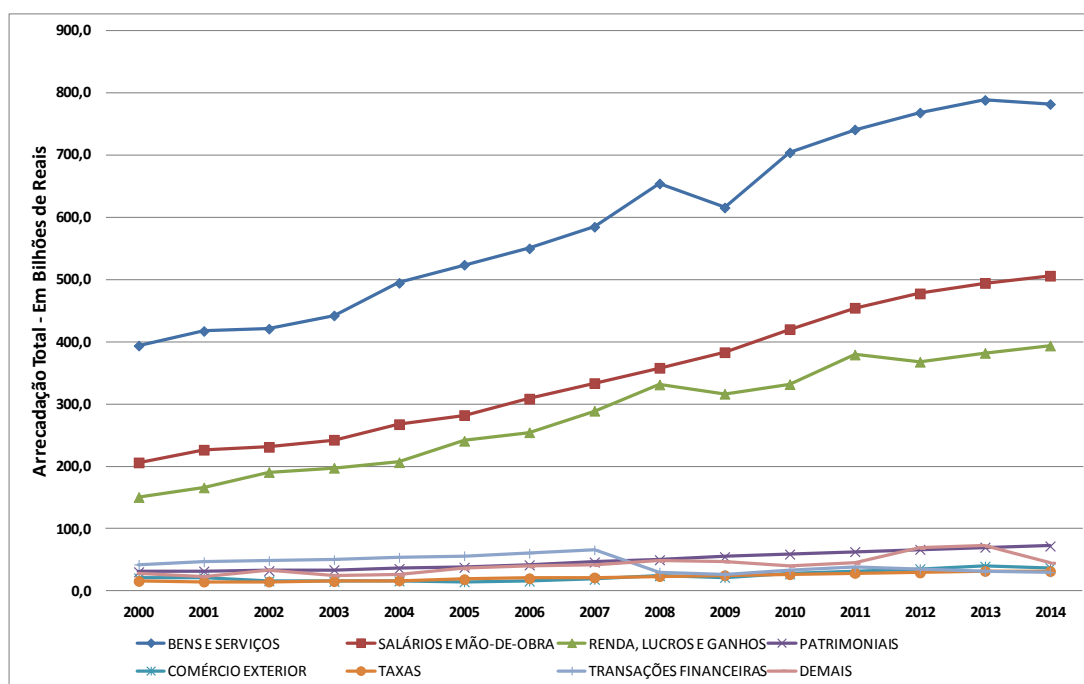
Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. Elaboração própria.

6) Em 2004 e 2005, como o Finbra cobre somente 77% dos municípios, aplicou-se uma receita 5% adicional sobre o IPTU, o ISS e as Taxas.

### III.3 - Comparação por base de incidência

O Gráfico abaixo apresenta a evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência. Conforme pode ser visto, a base dos “Bens e Serviços” (R\$ 781 bilhões) é a que possui maior destaque, sendo seguida pelos “Salários e Mão de Obra” (R\$ 505 bilhões) e “Renda, Lucros e Ganhos” (R\$ 393 bilhões). Somente após essas três bases o imposto sobre propriedade (R\$ 71 bilhões) surge, ficando apenas a frente das bases de “comércio exterior” (R\$ 36,7 bilhões), “Taxas” (R\$ 31,3 bilhões), “Transações Financeiras” (R\$ 29,7 bilhões) e “Demais” (R\$ 44,8 bilhões).

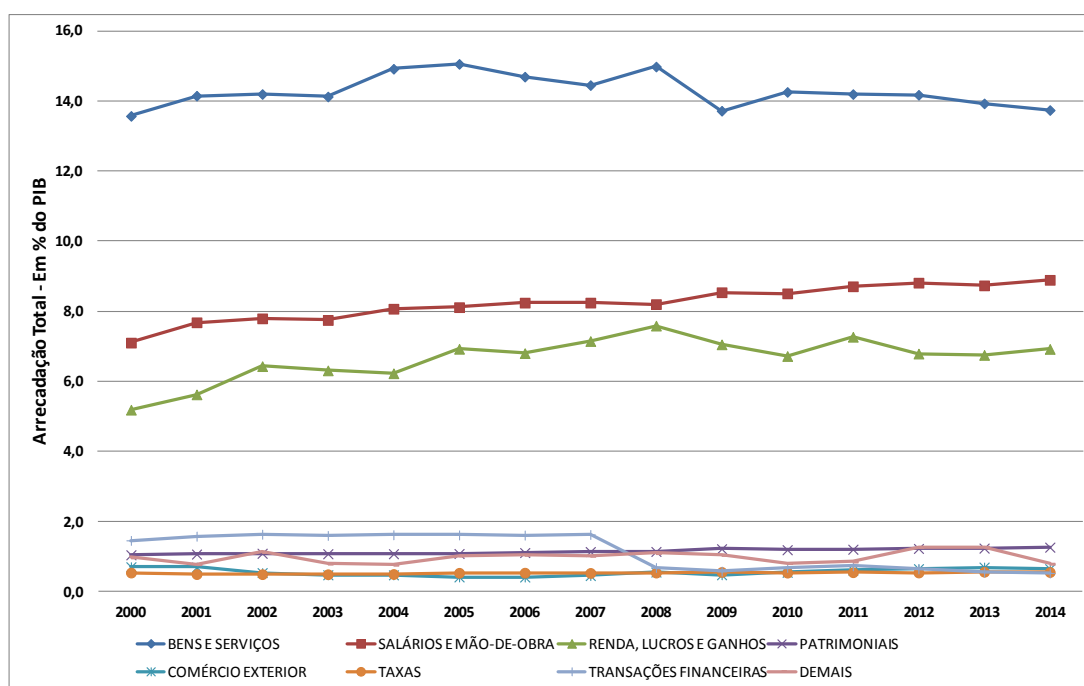
**Gráfico 16 – Evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência (Em Reais)**



Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF. IBGE (IPCA) Em valores constantes de 2014. Elaboração própria.

Já o Gráfico abaixo apresenta a evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência em porcentagem do PIB. Conforme pode ser visto, a base dos “Bens e Serviços” saiu de 13,57%, em 2000, para 13,74%, em 2014, apresentando um aumento de 0,17 pontos percentuais. As bases de “Salários e Mão de Obra” e “Renda, Lucros e Ganhos” foram as que mais variaram positivamente, alcançando 25% (saindo de 7,10% para 8,89% do PIB) e 33% (saindo de 5,18% para 6,92% do PIB), respectivamente. Já a base dos impostos patrimoniais saiu de 1,04%, em 2000, para 1,26%, em 2014. Todas as outras bases, se somadas em conjunto, perderam 1,15 pontos percentuais, saindo de 3,66%, em 2000, para 2,51%, em 2014. Tal perda é explicada pela descontinuidade, ocorrida em 2008, da CPMF.

**Gráfico 17 – Evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência (Em % do PIB)**



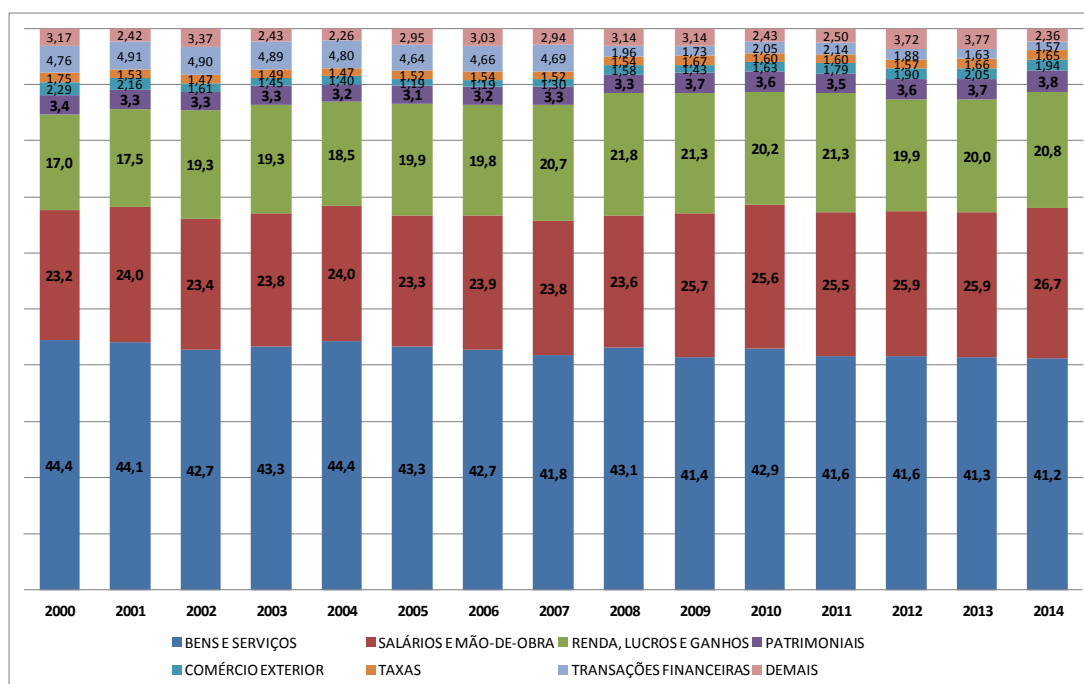
Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF.  
Elaboração própria.

Em relação à proporção do total arrecadado, a base dos “Bens e Serviços” saiu de 44,4%, em 2000, para 41,24%, em 2014, apresentando uma queda de 3,17 pontos percentuais. A base de “Salários e Mão de Obra” ganhou espaço no total arrecadado, saindo de 23,23%, em 2000, para 26,69%, em 2014. O mesmo ocorreu com a base “Renda, Lucros e Ganhos” que chegou a 20,77%, em 2014, depois de ter obtido 16,97% do total arrecadado em 2000. A base dos impostos sobre propriedade seguiu na mesma linha, apesar da menor intensidade,

obtendo um aumento de 0,37 pontos percentuais, ao sair de 3,42%, em 2000, e chegar a 3,78% no ano de 2014.

Ao contrário dessas três bases de incidência e seguindo a mesma direção da base dos “Bens e Serviços”, as bases “comércio exterior”, “Taxas”, “Transações Financeiras” e “Demais”, sofreram uma redução. A base “Comércio Exterior” que representava 2,29% do total arrecadado em 2000 perdeu 0,35 pontos percentuais, chegando a 1,94% em 2014. Já as “Taxas” saíram de 1,75% para 1,65%. As “Transações Financeiras” perderam espaço por conta da descontinuidade da CPMF, chegando a apenas 1,57% do total arrecadado em 2014.

**Gráfico 18 – Evolução da Arrecadação Tributária por base de incidência (Em % do Total)**



Fonte: Metodologia de Afonso et al (b) (2013). Balanço Oficial da União, STN; Balanço dos Estados, STN; Finbra, STN; SRF.  
Elaboração própria.

## CONCLUSÃO

Ao apresentar a evolução histórica do Sistema Tributário Nacional foram verificadas que diversas alterações tramitaram no cenário brasileiro, desde criação de novos tributos até a simples mudanças de alíquotas de determinados impostos. Entretanto, há de ressaltar que mudanças estruturais, a partir de um planejamento abrangente, foram deixadas em segundo plano, e, mesmo aquelas que pretendiam uma mudança mais estrutural, como a do período da Constituição de 1988, fracassaram e acabaram por realizar apenas ajustes pontuais.

Mesmo ao detalhar apenas as características tributárias dos impostos sobre propriedade, é incontestado apontar para a evidente complexidade existente no atual Sistema Tributário que possui competências divididas entre as esferas de governo, legislações diferenciadas entre os Estados e uma multiplicidade de alíquotas. As horas necessárias para que uma empresa cumpra com as obrigações fiscais no Brasil só corroboram com essa análise.

Depois de mensurado todos os tributos vigentes no Sistema Tributário, pode-se concluir que a estrutura de arrecadação tributária no país é moldada prioritariamente em impostos indiretos, em especial sobre consumo de bens e serviços das famílias brasileiras, o que leva a configurar um sistema com elevado grau de regressividade.

No tocante aos impostos sobre propriedade, foco central do trabalho, verificou-se o pequeno destaque ocupado na carga tributária nacional. Apesar de um ganho na participação do total arrecadado desde o início do século XXI, somados, correspondem a apenas 3,78% do total arrecadado em 2014.

Quando se analisa a participação de cada imposto patrimonial dentro da esfera governamental competente pela arrecadação, constata, novamente, o pequeno destaque. Na União, o ITR é responsável por apenas 0,1% do volume arrecadado. No tocante aos Estados, os impostos sobre propriedade não chegam a 10% do total, mostrando a supremacia do ICMS que corresponde por  $\frac{3}{4}$  da arrecadação. Já na esfera municipal, o IPTU e o ITBI, se somados, não alcançam a arrecadação do ISS, responsável por ditar as regras na arrecadação total desse ente da federação. A supremacia do ISS e ICMS é fundamental para a possível caracterização do sistema tributário brasileiro como um sistema anticompetitivo, injusto e oneroso.

Diante das características atuais do sistema tributário brasileiro, parece ser possível torná-lo simultaneamente mais eficiente e progressivo, o que permitiria atuar contra a desigualdade e a favor da competitividade com maior sucesso e, se possível, sem elevar a carga tributária. Entretanto, é inegável a dificuldade de que uma reforma, por lidar com o enfrentamento de interesses opostos, consista em um processo conflitoso, como ocorre em qualquer país do mundo.

Em primeiro lugar, há um impasse entre o governo e os contribuintes por conta do governante buscar a maximização da arrecadação enquanto os contribuintes buscam minimizá-la. Em segundo lugar, temos uma luta interna entre os governantes, na medida em que cada esfera governamental (União, Estados e Municípios) se empenha para obter uma fatia maior do “bolo tributário”. Além disso, também existe um conflito de interesse entre os contribuintes, no qual, dependendo do setor em questão, será a favor ou não de uma medida que consista em alterar a legislação do sistema atual.

Dentro desse contexto de confrontos pessoais e de um sistema tributário regressivo, não existe alternativa se não postular a reforma tributária como uma legítima demanda social. Só dessa forma tal ação poderia ser encarada fielmente pelos agentes da economia, resultando em um sistema economicamente e socialmente eficiente.



## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABREU, Marcelo P. *et al.* **A Ordem do Progresso: Cem Anos de Política Econômica Republicana 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

ÁLVARES, Bruno E.; FERREIRA, Leandro. **Imposto sobre Transmissão de bens: ITBI e ITCMD – Um estudo comparativo**. I Encontro de Estudos Tributários – ENT, Instituto de Direito Tributário de Londrina, Agosto, 2006.

ANDRADE, Rita C.. **Imposto sobre Transmissão causa mortis e Doação – Divergências da Legislação, Jurisprudência, Doutrina e sua aplicação Prática**. Junho, 2010. Disponível em: <http://bit.ly/1Q1kRcC>. Acesso em 25 de Fevereiro de 2016.

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber. **IPTU e Finanças Públicas Municipais no Brasil: Dificuldades e Potencial**. Rio de Janeiro: IBRE/FGV. Texto para Discussão, Setembro, 2014.

AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber. **Carga Tributaria em Brasil: Redimensionada y Repensada**. Tax Administration Review, v. 40, p. 1-16, Fevereiro, 2016.

AFONSO, José Roberto *et al.* **IPTU no Brasil - Um Diagnostico Abrangente**. 1. ed. Rio de Janeiro: IDP e FGV Projetos, 2013.

AFONSO, José Roberto *et al* (b). **O imposto predial e territorial urbano (IPTU) no Brasil: Um Diagnóstico sobre o Grau de Aproveitamento do Imposto como Fonte de Financiamento Local**. Cambridge, USA: Lincoln Institute of Land Policy, 2014.

AFONSO, José Roberto *et al* (c). **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro**. Livro branco da tributação Brasileira, Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), Washington, Janeiro, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

\_\_\_\_\_**Código Tributário Nacional (1966).** Lei nº 5.172, de Outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União. Brasília. Outubro, 1966.

\_\_\_\_\_**Constituição (1967).** Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1967.

\_\_\_\_\_**Constituição (1946).** Constituição da República Federativa do Brasil. Rio de Janeiro, Setembro, 1946.

\_\_\_\_\_**Constituição (1937).** Constituição da República Federativa do Brasil. Rio de Janeiro, Novembro, 1937.

\_\_\_\_\_**Constituição (1934).** Constituição da República Federativa do Brasil. Rio de Janeiro, Junho, 1934.

\_\_\_\_\_**Constituição (1891).** Constituição da República Federativa do Brasil. Rio de Janeiro, Fevereiro, 1891.

BERNINI, Cassiano I.. **A regra matriz de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA.** Dissertação de Mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

CARNEIRO, Ricardo. **Desenvolvimento em crise: a economia brasileira no último quarto do século XX.** São Paulo: Ed. Unesp/Ed. Unicamp, 2002.

CONTI, José M.. **O imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) principais: questões.** Revista do curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL, Departamento de Direito Público e Departamento de Direito Privado, Centro de Estudos Sociais Aplicados, Universidade Estadual de Londrina, Sscientia Iuris, Londrina, v.5/6, 2002.

DUARTE, João A. A.; ALCÂNTARA, Silvano A. **O Impacto da Arrecadação do IPTU no orçamento Público.** Caderno Gestão Pública, ano.2 n.1, Editora Intersaberes, Janeiro – Junho, 2013.

ELLWANGER, Ericksen Prätzel. **Temas polêmicos sobre IPTU, ITBI e Contribuição de Melhoria**. Escola de Gestão Pública Municipal, Federação Catarinense de Municípios, Fevereiro, 2011.

ESAF (Escola de Administração Fazendária). **Função social dos tributos**. Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF. 4ª edição, Brasília, 2009.

FRAGA, Henrique Rocha. **O IPTU e suas principais características**. Disponível em: <http://bit.ly/1XotlAp>. Acesso em: 20 de Fevereiro de 2016.

FRANCO, Gustavo H. B.; Lago, Luiz A. C. **A economia da república Velha, 1889 – 1930**. Texto para discussão nº 588. Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Departamento de Economia, Rio de Janeiro, 2011.

GENTIL, D. L.. **Reforma Tributária, Desoneração da Folha e Arranjo Fiscal Atual**. Tributação e Cidadania, Brasília, p. 3 - 7, Agosto, 2011.

MAMEDE, Gladston. **Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MENEGHETTI, Alfredo N. **Imposto Territorial Rural (ITR): Algumas considerações**. Indicadores Econômicos. Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser. v.16, n. 2. Porto Alegre: FEE, 1988

NETO, João F. M.. **Tributação sobre Herança: A Progressividade do Imposto sobre Transmissão *causa mortis* e Doação**. Universidade de Brasília, Faculdade de Direito, Brasília, 2015.

OECD. **Relatórios Econômicos da OECD: Brasil**. Brasília, Novembro, 2015.

OLIVEIRA, Fabrício A.. **A Evolução da Estrutura Tributária e do Fisco brasileiro: 1889-2009**. Texto para Discussão nº 1469, IPEA, Brasília, Janeiro, 2010.

OLIVEIRA, Thiago A. M.. **Imposto Territorial Rural: um estudo econômico sobre a descentralização da cobrança**. Dissertação de Mestrado. Universidade Estadual de Campinas, Instituto de Economia, Campinas, 2010.

RFB (Receita Federal do Brasil). **Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR: Perguntas e Respostas**. Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015.

ROSSO, Renata. **Aspectos Controvertidos do IPVA**. Curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas da Universidade Tuiuti do Paraná, Curitiba, 2011.

SÁ EARP, Fabio e PRADO, Luiz Carlos. “**O Milagre Brasileiro: crescimento acelerado, integração internacional e concentração de renda (1967-1973)**”. em Ferreira, J. e Delgado, L. (orgs). *O Tempo da Ditadura: regime militar e movimentos sociais em fins do século XX*. Coleção O Brasil Republicano. Vol. 4 Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

STN (Secretaria do Tesouro Nacional). **O que você precisa saber sobre as Transferências Constitucionais e Legais: Imposto sobre a Propriedade Rural – ITR**. Tesouro Nacional, Julho, 2014.

VARSANO, R. *et al* (1998). **Uma Análise da Carga Tributária do Brasil**. Texto para Discussão n. 583, IPEA. Rio de Janeiro. Agosto, 1998.

VARSANO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário brasileiro ao longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. Texto para Discussão nº 405, IPEA, Rio de Janeiro, Janeiro, 1996.